



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, AdresseBw, vom 8. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch VertrFA, vom 3. November 2005 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuerbescheid 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119 hat der Verwaltungsgerichtshof den (vom Finanzamt X angefochtenen) Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 22. April 2009, Zl. RV/0245-S/07 (Aufhebung nach § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2003), wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hat zur Folge, dass über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Aufhebung nach § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuer 2003 (beide vom 3. November 2005) in einem so genannten *fortgesetzten Verfahren* neu zu entscheiden ist.

Hinsichtlich des Verfahrensablaufes wird auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 22. April 2009, Zi. RV/0245-S/07, verwiesen.

Im *fortgesetzten Verfahren* hat der Unabhängige Finanzsenat einen Vorhalt an den Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) gerichtet, in dem der Bw. u.a. ersucht wurde, mitzuteilen, ob sein Hauptwohnsitz während des ganzen Jahres 2003 in der Straße X gewesen sei, sowie, aus welchem Grund ihm im Jahr 2003 eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden habe können. Er wurde außerdem aufgefordert, einen Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung durch Vorlage von geeigneten Unterlagen zu erbringen.

Der Bw. wurde darüber hinaus in diesem Vorhalt gebeten, die geltend gemachten Aufwendungen aufzuschlüsseln und im Einzelnen nachzuweisen.

Eine Beantwortung des Vorhaltes ist nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO:

Mit Erkenntnis VwGH 26. 4. 2012, [2009/15/0119](#), hat der Verwaltungsgerichtshof die (vom Finanzamt angefochtene) Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. April 2009, Zi. RV/0245-S/07, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter anderem festgestellt:

In der Begründung des Aufhebungsbescheides nach § 299 Abs. 1 BAO vom 3. November 2005 wird allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, nämlich dass sich "der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist". Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenen (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 3. November 2005 wird dargelegt, aus welchen Gründen die (in der vom Mitbeteiligten in seiner Abgabenerklärung geltend gemachten und vom Finanzamt im Erstbescheid als Werbungskosten in Abzug gebrachten) Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten nach Ansicht des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt werden können. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die "Unrichtigkeit" des ersten Einkommensteuerbescheides 2003 in der Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten erblickt hat.

Da im bloßen Fehlen eines Verweises in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf den neuen Einkommensteuerbescheid kein inhaltlicher Mangel zu erblicken gewesen wäre, hätte der Unabhängige Finanzsenat den Aufhebungsbescheid nicht mit dem Hinweis darauf aufheben dürfen, dass das Finanzamt die Aufhebung nicht ausreichend begründet habe.

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 3. November 2005 habe das Finanzamt dargelegt, aus welchen Gründen die (in der vom Bw. in seiner Abgabenerklärung geltend gemachten und vom Finanzamt im Erstbescheid als Werbungskosten in Abzug gebrachten) Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten nach Ansicht des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt werden können. Damit sei objektiv erkennbar dargetan gewesen, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die "Unrichtigkeit" des ersten Einkommensteuerbescheides 2003 in der Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten erblickt habe.

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** idF [BGBI. I Nr. 97/2002](#) und 124/2003 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.

Hinsichtlich der Prüfung im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob sich der Spruch des aufzuhebenden Bescheides als nicht richtig erweist, wird auf die nachfolgenden Ausführungen zur Berufung gegen den zugleich mit dem Aufhebungsbescheid erlassenen, neuen Einkommensteuerbescheid 2003 verwiesen.

Zum *Ermessen*:

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof (vom 26. April 2012, GZ. 2009/15/0119) ist unter anderem auch Folgendes zu entnehmen:

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 299 Tz 40).

Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 16). Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).

§ 20 BAO besagt:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Primär sind die Ermessenskriterien aus dem Zweck der betreffenden Ermessensnorm abzuleiten.

In seinem Erkenntnis VwGH 20.6.2012, [2012/17/0146](#) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Möglichkeit der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO durch § 302 leg. cit. wesentlich beschränkt werde, weil die Befugnis zur Aufhebung auf ein Jahr nach Rechtskraft des Bescheides eingeschränkt sei.

Im Einzelnen hat der VwGH in diesem Erkenntnis weiters ausgesührt:

Nach diesem Zeitpunkt kann ein Bescheid weder wegen schwerer noch wegen leichter Rechtswidrigkeiten aufgehoben werden. ... Innerhalb des einen Jahres stellt der Gesetzgeber die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die materielle Richtigkeit der Entscheidung über die Rechtssicherheit. Nach Ablauf dieses Zeitraumes überwiegt hingegen die Rechtssicherheit. Dadurch, dass die auf Grund des aufhebenden Bescheides neu erlassenen Bescheide nach Erschöpfung des Instanzenzuges der nachprüfenden Kontrolle der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes unterliegen, ist auch möglichst Gewähr dafür geboten, dass diese Befugnisse tatsächlich nur zur Herstellung des gesetzlichen Zustandes benutzt werden.

... Nur dann, wenn die Behörde bei der Prüfung zu dem Schluss kommt, es liege nur eine geringfügige Rechtswidrigkeit vor, oder die wahrgenommene Rechtswidrigkeit habe keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen, wird sie in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens von einer Maßnahme nach § 299 BAO absehen können. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes ist somit Sinn und Grenze des eingeräumten Ermessens hinreichend klar. Der Forderung nach Rechtssicherheit ist dadurch Genüge getan, dass nach einem Jahr auch bei schwersten Fällen der Rechtswidrigkeit eine Aufhebung nicht möglich ist. ..."

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides hat sich als nicht richtig erwiesen (siehe nachfolgende Ausführungen *Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3. November 2005*). Ausgehend von der gesetzgeberischen Wertung, dass in den durch die genannten Bestimmungen des § 299 und des [§ 302 BAO](#) gezogenen Grenzen der Gesetzgeber die Rechtsrichtigkeit eines Bescheides höher wertet als dessen Rechtsbeständigkeit und infolge der Situation, dass im gegenständlichen Berufungsfall besondere Umstände für das Überwiegen des Prinzips der Rechtssicherheit vor dem der Rechtsrichtigkeit nicht gegeben sind, ist der Unabhängige Finanzsenat zu der Überzeugung gelangt, dass die streitgegenständliche Aufhebung rechtmäßig ist.

Die Berufung gegen den genannten Aufhebungsbescheid ist daher abzuweisen.

Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 (vom 3. November 2005):

Strittig sind in diesem Verfahren Aufwendungen für Familienheimfahrten (€ 1.152,00) und doppelte Haushaltsführung (€ 1.397,06).

Der folgende Sachverhalt, der sich aus dem Inhalt des Veranlagungsaktes des Finanzamtes und des Aktes des Unabhängigen Finanzsenates ergibt, wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. war im Jahr 2003 an der Arbeitsplatz nichtselbständig tätig (bezugsauszahlende Stelle XXX).

Nach Beendigung der Lebensgemeinschaft mit der Mutter seines am Datum geborenen Sohnes gründete der Bw., der in OrtX seinen Hauptwohnsitz hatte, im Jahr 2002 einen neuen Haushalt in der StraßeX in OrtX (er war unter dieser Adresse seit Datum1 und im Jahr 2003 gemeldet). Er war (u.a.) auch im Jahr 2003 in Adresse2desBw gemeldet.

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** (Einkommensteuergesetz 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften ua nicht abgezogen werden:

1. *Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
2. a *Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind für den Arbeitnehmer dann Werbungskosten, wenn er aus beruflichen Gründen gehalten ist, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich eine Unterkunft zu bewohnen, weil sein (Familien)Wohnsitz so weit von der Arbeitsstelle entfernt ist, dass ein tägliche Rückkehr jedenfalls nicht zumutbar ist.

...

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (siehe VwGH 26.11.1996, [95/14/0124](#), VwGH 29. 1.1998, 96/15/0171, VwGH 17.2.1999, [95/14/0059](#), VwGH 22.2.2000, [96/14/0018](#)).

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten werden dennoch als Werbungskosten berücksichtigt, dh sie gelten als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, solange eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten des Steuerpflichtigen haben.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß [§§ 138, 161 BAO](#) nach Art und Umfang nachzuweisen, oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 26.7.2007, [2006/15/0111](#), mit Hinweis auf VwGH 17.12.1996, [92/14/0176](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat hat im fortgesetzten Verfahren einen Vorhalt an den Bw. gerichtet, in dem dieser u.a. ersucht wurde, mitzuteilen, ob sein Hauptwohnsitz während des ganzen Jahres 2003 in der StraßeX gewesen sei, sowie, aus welchem Grund ihm im Jahr 2003 eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden habe können. Er wurde außerdem aufgefordert, einen Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung durch Vorlage von geeigneten Unterlagen zu erbringen.

Der Bw. wurde darüber hinaus in diesem Vorhalt gebeten, die geltend gemachten Aufwendungen aufzuschlüsseln und im Einzelnen nachzuweisen.

Im Veranlagungsakt des Finanzamts befindet sich eine vom Bw. erstellte Aufstellung „Familienheimfahrten nach bzw. Aufenthalt in Ort im Jahr 2003“ (am 12. Juli 2005 dem Finanzamt übermittelt). Im Antrag vom 20. März 2007 auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. u.a. aus: *Dass ich an meinem damaligen ordentlichen Wohnsitz StraßeX eine Lebensgemeinschaft geführt habe, wurde nicht nachgefragt bzw. ignoriert.*

Im Rahmen dieses so genannten *fortgesetzten Verfahrens* hat der Bw. den Vorhalt nicht beantwortet. Es liegen daher weder konkrete Behauptungen, noch Nachweise bzw. Glaubhaftmachung der Umstände und Aufwendungen hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Beträge *Familienheimfahrten* und *Doppelte Haushaltsführung* vor. Eine Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen ist daher nicht möglich.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 8. November 2012