



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau HH, Pensionistin, geb. 17. Juni 1950, 1-, A-, vom 17. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Frau ADir. R, vom 17. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. Dezember 2008 wurde die Einkommensteuer für Frau HH –im Folgenden kurz mit Berufungswerberin (Bw) bezeichnet – mit € 4.337,08 festgesetzt. Dabei wurden Kosten für einen Internetanschluss in Höhe von € 480,00 (12x 40,00) als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, zum Abzug gebracht. Kosten für Kranken-, Lebens-, Pensions- und Rentenversicherungen (€ 12.227,94) und Außergewöhnliche Belastungen (ua für Lymphdrainagen in Höhe von € 1.455,08) wurden nicht berücksichtigt.

Die Bw hatte bei der Abgabenbehörde einlangend mit 17. Dezember 2008 Unterlagen (Rechnungen, Versicherungsbestätigungen, Kostenaufstellung) zum Nachweis der beantragten Ausgaben vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2008 wurden die nachgewiesenen Versicherungskosten im Rahmen des Sonderausgabenabzuges (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) berücksichtigt und die Einkommensteuer auf € 1.504,08 herabgesetzt. Internetanschlusskosten und Außergewöhnliche Belastungen kamen nicht zum Abzug. Begründend wurde ausgeführt, dass keine berufliche Nutzung des Internetzuganges und daher auch keine Werbungskosten vorlägen.

Die Bw stellte mit 19. Januar 2009 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führte aus, die Abgabenbehörde habe entgegen der in den Jahren 2005 und 2006 eingeschlagenen Vorgangsweise die Werbungskosten für den Internetzugang nicht berücksichtigt, obwohl die Bw ihre Einkommensteuererklärungen seither per Finanzonline einreiche. Die Begründung sei daher unzutreffend. Weiters seien außergewöhnliche Belastungen ohne Begründung nicht berücksichtigt worden, obwohl diesbezügliche Angaben und Belege seit 12. Dezember 2008 bei der Abgabenbehörde auflägen. Für den Fall, "*dass keine 2. Berufungsvorentscheidung erlassen werde, werde gemäß § 299 BAO der Antrag auf Aufhebung des rechtswidrig erstellten Bescheides gestellt, bzw*" – so die Bw wörtlich weiter "...beantrage ich einen Vorlageantrag auf Entscheidung über meine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz". Bei der als Grundlage für die Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2008 erwähnten Berufung vom 17. Dezember 2008 könne es sich nur um die Sonderausgabenaufstellung handeln, welche am 12. Dezember 2008 in Beantwortung des Vorhaltes vom 4. November 2008 zur Post gegeben worden sei. Die Angabe des Datums sei daher "rechtswidrig". Die unzutreffenden Angaben bezüglich des Internetzugangs und die unberücksichtigt gebliebenen Außergewöhnlichen Belastungen seien wie beantragt anzuerkennen und *der Berufung Folge* zu geben.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Mai 2013 wurde die Bw ersucht, die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung des Internetzuganges darzulegen und zu belegen. Die Bw sei laut vorgelegten Verwaltungsakten im streitgegenständlichen Jahr 2007 Pensionsbezieherin (AG) gewesen und nicht mehr in einem aktiven Dienstverhältnis gestanden. Dass die Abgabenerklärungen Online abgegeben und es in den Vorjahren zu einer Berücksichtigung der Internetkosten gekommen sei, wie in der Berufung bzw im Vorlageantrag ausgeführt wurde, reiche zum Nachweis der behaupteten (nahezu ausschließlichen) "beruflichen Nutzung" des Internetzuganges nicht aus.

Kosten einer Heilbehandlung könnten unter den in § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 normierten Voraussetzungen (1) Außergewöhnlichkeit, (2) Zwangsläufigkeit (ärztlicherseits verordnet) und (3) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigend (soweit diese einen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt –im Fall der Bw in Höhe von 10% des zu versteuernden Einkommens –übersteigen) anerkannt werden. Ohne Selbstbehalt könnten Gesundheitskosten nur in speziellen Ausnahmefällen, wie etwa bei einer bescheinigten Behinderung und auch nur insoweit als abzugsfähig gelten, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

In Beantwortung des Vorhaltes brachte die Bw mit Eingabe vom 17. Juni 2013 vor:

"Antrag auf Aufhebung des laut Vorlageantrag angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17.12.2008 und der Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 laut § 289 BAO, da die gemäß § 115 BAO geforderten Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen. Durch Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Antrag auf Verjährung gemäß § 207, § 208 und § 209 BAO. Laut folgender Erläuterungen liegen bis heute nur ein rechtswidrig erstellter Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08 und eine rechtswidrig erstellte Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 vor. Die Behörde hat es bis heute unterlassen, diese rechtswidrig erstellten Bescheide zu sanieren. Dabei hat sie die laut § 311 BAO gebotene Entscheidungspflicht verletzt. Da somit bis heute kein rechtswirksamer Einkommensteuerbescheid 2007 vorliegt, ist seit 31.12.12 Verjährung eingetreten.

Antrag auf mündliche Verhandlung beim UFS entsprechend § 284 BAO.

Zur Beurteilung der Rechtslage bezüglich meiner Arbeitnehmerveranlagung 2007 führe ich in der Folge die Unterlagen meines Steueraktes für 2007 geordnet nach dem Datum ihres Einlangens bei mir bzw der Abgabe bei der Behörde an, um sie bei Bedarf zu besprechen und zu kommentieren:

20.08.08 Eingang per Post

- *Aufforderung durch FA 06 vom 13.08.08 zur Abgabe meiner Arbeitnehmerveranlagung für 2007 mit dem Ersuchen, diese per Finanz-online bis 31.10.08 abzugeben.*
- 31.10.08 Abgabe meiner Arbeitnehmerveranlagung 2007 per Finanz-online.*

12.11.08 Eingang per Post

- *Ersuchen um Ergänzung des FA 06 vom 4.11.08:*

"Sie werden ersucht, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

Zusätzlich wird um eine Aufstellung gebeten."

12.12.08 Einschreiben RO --- mit Poststempel

- *Sonderausgaben und Außergewöhnliche Belastungen 2007*

Übermittlung der geforderten Nachweise mit einer Aufstellung und Belegen.

22.12.08 Zustellung durch RSb Schreiben

- *Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 2007 vom 18.12.08*

Als Begründung für die Erlassung dieser Berufungsvorentscheidung wird angegeben:

"Aufgrund der Berufung vom 17.12.08 wird der Bescheid vom 17.12.08 geändert."

Die in meiner Aufstellung vom 12.12.08 enthaltenen Sonderausgaben wurden berücksichtigt, die Internetkosten wurden gestrichen, meine Außergewöhnlichen Belastungen ohne Begründung nicht berücksichtigt. Der Bescheid endet mit der Begründung: "Da keine berufliche Nutzung des Internetzugangs vorliegt, sind diese Kosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig." Zu diesem Zeitpunkt lag mir weder ein Bescheid vom 17.12.08 vor, noch hatte ich am 17.12.08 dem FA 06 zu diesem mir nicht vorliegenden Bescheid eine Berufung eingereicht. Offenbar stützt sich die Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 rechtswidrig auf eine nicht existente Berufung vom 17.12.08, die gegen einen Bescheid vom 17.12.08 eingebracht worden sein soll. Dadurch liegt für die Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 eine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

22.12.08 Telefonat mit der Referatsleiterin des FA 06

- *Mein Ehemann H-, der meine Steuerangelegenheiten für mich erledigt, hat beim FA 06 angerufen. Er konnte sich nicht erklären, wie eine Berufungsvorentscheidung am 18.12.08 nach einer Berufung vom 17.12.08, die wir nicht eingebracht hatten, gegen einen Bescheid vom 17.12.08, der uns nicht vorlag, erlassen werden konnte. Es wurde ihm versichert, dass alles in Ordnung wäre.*

23.12.08 Eingang per Post

Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08

- *Obwohl ich dem FA 06 bereits am 12.12.08 die oben erwähnte Aufstellung mit den geforderten Nachweisen und Belegen für meine Sonderausgaben und außergewöhnlichen*

Belastungen im Jahr 2007 übermittelt hatte, wurde dieser Einkommensteuerbescheid für 2007 ohne Berücksichtigung meiner Angaben in der Finanz-online Erklärung und meiner Aufstellung vom 12.12.08 erstellt. Es wurden die Internetkosten in Höhe von € 480,00 berücksichtigt, der wesentlich größere Teil meiner Sonderausgaben und die Außergewöhnlichen Belastungen jedoch nicht. Der Bescheid endet mit der Begründung: "Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als Beweismittel vorlagen." Damit hat das Finanzamt die Bestimmungen des § 115 BAO nicht beachtet, in denen gefordert wird, dass den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist und die Abgabenbehörden deren Angaben auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen haben. Durch Nichtberücksichtigung von vorhandenen Unterlagen mit nicht unzutreffender Begründung liegt für den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08 eine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

20.01.09 Eingangsstempel FA 06

- Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2007 vom 19.01.09
Habe zuerst meine Zustimmung zur Ausstellung einer 2. Berufungsvorentscheidung erklärt, um dann dem FA 06 die Möglichkeit zu geben, gemäß § 299 BAO den inhaltlich rechtswidrigen Bescheid bezüglich Einkommensteuer 2007 aufzuheben und durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, um schließlich einen Vorlageantrag zu stellen.

12.5.09 Eingang per Post

- Verständigung über die Vorlage beim UFS am 05.05.09
Wurde gemäß § 276 BAO durch das FA 06 (Fr. R.) von der erfolgten Vorlage an den UFS informiert. Im beiliegenden Vorlagebericht wird ein Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08, eine Berufung vom 17.12.08, eine Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 und ein Vorlageantrag vom 20.1.09 angegeben. Wie obigen Ausführungen zu entnehmen ist, gibt es von mir keine Berufung mit Datum 17.12.08.

10.5.13 Zugestellt per Rsb-Schreiben

- Ersuchen um Stellungnahme des UFS vom 03.05.13
Nach einer kurzen Erläuterung warum auch nach Meinung des UFS meine beantragten Internetkosten abzulehnen wären, erfolgt eine längere steuerrechtliche Erörterung der Berücksichtigung von Außergewöhnlichen Belastungen und eine unrichtige Angabe meines Selbstbehalts in Höhe von 10%. Da ich 2007 noch den Unterhalt für ein Kind zu bestreiten hatte, vermindert sich dessen Höhe auf 9%. Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass

nach Meinung des UFS meine beantragten Kosten unter diesem Selbstbehalt liegen. Dann folgt die Angabe des Termins für die Stellungnahme mit 31.05.13.

Das Ersuchen um Stellungnahme des UFS vom 03.05.13 stützt sich offenbar auf § 275 bzw § 279 BAO. Es gibt keinen Grund für einen Mängelbehebungsauftrag laut § 275 BAO, denn alle Inhaltserfordernisse der Berufung laut § 250 BAO sind erfüllt. Auch im Text der Referentin des UFS gibt es keine offenen Fragen. Noch dazu wurden im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 17.12.08 meine Sonderausgaben für Internetkosten berücksichtigt! Daher scheint auch dieses Ersuchen um Stellungnahme rechtswidrig zu sein. Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08 und die Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 sind nach obigen Erörterungen inhaltlich rechtswidrig erstellt worden. Da die Abgabenbehörde bis heute ihrer laut § 311 BAO gebotenen Entscheidungspflicht nicht nachgekommen ist und weder den Bescheid vom 17.12.08 noch die folgende Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 saniert hat, ist bezüglich der Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 2007 laut §§ 207, 208 und 209 BAO seit 31.12.12 Verjährung eingetreten, wie bereits oben erläutert.

Beachte daher entsprechend meines oben bereits gestellten Antrages die Aufhebung des laut meinem Vorlageantrag vom 20.01.09 angefochtenen Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 17.12.08 und der Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 laut § 289 BAO, da die gemäß § 115 geforderten Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen. Durch Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Stelle daher den Antrag auf Verjährung gemäß § 207, § 208 und § 209 BAO. Laut den obigen Erläuterungen liegen bis heute nur ein rechtswidrig erstellter Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08 und eine rechtswidrig erstellte Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08 vor. Die Behörde hat es bis heute unterlassen, diese rechtswidrigen Bescheide zu sanieren. Dabei hat sie die laut § 311 BAO gebotene Entscheidungspflicht verletzt. Da somit bis heute kein rechtswirksamer Einkommensteuerbescheid für 2007 vorliegt, ist seit 31.12.12 Verjährung eingetreten. Stelle den Antrag auf mündliche Verhandlung beim UFS gemäß § 284 BAO."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Vollständigkeit halber wird zum Verwaltungsgeschehen wie folgt ausgeführt:

Am 31. Oktober 2008 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 per Finanz-Online eingereicht. Mit Datum 4. November 2008 erfolgte ein Vorhalt des Finanzamtes zur Vorlage von Unterlagen und Belegen betreffend die in der Erklärung

beantragten Aufwendungen. In Beantwortung dieses Vorhaltes wurden von der Bw mit Schreiben vom 11. Dezember 2008, zur Post gegeben am Freitag, den 12. Dezember 2008 und bei der Abgabenbehörde am 17. Dezember 2008 eingelangt (Eingangsstempel), eine Aufstellung der beantragten Kosten (Internetkosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen einschließlich der Belege, vgl. unten) eingereicht. Danach stellen sich die von der Bw beantragten Aufwendungen wie folgt dar:

Beiträge für Pensionsversicherung	3.775,32 €
Nachkauf Schulzeiten	<u>3.239,40 €</u>
	7.014,72 €
K-Vers Gruppenversicherung	1.402,14 €
U- Lebensversicherung	1.220,88 €
N- Pensionsversicherung	8.284,68 €
L- Rentenversicherung	<u>1.320,24 €</u>
	12.227,94 €
Laufende monatliche Entgelte Internetzugang 12x 40,00	480,00 €
Kirchenbeitrag	100,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	
19.03.07 S-	600,05 €
01.06.07 S- .	300,03 €
29.08.07 B-	500,00 €
20.10.07 Dr. G-	<u>55,00 €</u>
	1.455,08 €

Die entsprechenden (Zahlungs-) Belege liegen im Akt auf. An Kosten für Heilbehandlungen wurden Behandlungskosten für Manuelle Lymphdrainagen in oa Höhe von insgesamt € 900,08, weiters für Physiotherapie und Heilmassage (€ 500,00), Auflichtmikroskopie und Kryotherapie in Höhe von € 55,00 belegt (Gesamtbetrag vgl. oben € 1.455,08; Aufstellung Außergewöhnliche Belastungen).

Mit Datum 17. Dezember 2012 wurde der Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) betreffend das Jahr 2007 von der Abgabenbehörde ohne Berücksichtigung der hier angeführten Kosten, die in Beantwortung des Vorhaltes vom 4. November 2008 (dieser wurde nach den Angaben der Bw am 12. November 2008 zugestellt) mit oben angeführtem Schreiben der Bw (vom 11. Dezember 2008, zur Post gegeben am Freitag, den 12. Dezember 2008 und laut Eingangsstempel mit 17. Dezember 2008 bei der Abgabenbehörde eingelangt) eingereicht worden waren, erlassen (Festsetzung der Einkommensteuer 2007 mit € 4.337,08). Die Abgabenbehörde hat mit Datum vom 18. Dezember 2008 auf Grund der mit 17. Dezember 2008 (zugleich Datum des vorliegend angefochtenen Bescheides) bei der Abgabenbehörde eingelangten Vorhaltsbeantwortung eine Herabsetzung der Einkommensteuer auf € 1.504,08 (Berufungsvorentscheidung) unter entsprechender Berücksichtigung von Sonderausgaben vorgenommen. Die im Einkommensteuerbescheid

anerkannten Internetkosten in Höhe von € 480,00 sowie die von der Bw beantragten außergewöhnlichen Belastungen (vgl. Aufstellung oben) wurden dabei nicht anerkannt. Auf die von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung nicht anerkannten Ausgabenposten bezieht die Bw ihre Ausführungen im Vorlageantrag. Dort wendet sie ein, den (laut vorgelegten Akten mit Fensterkuvert zugestellten) Bescheid vom 17. Dezember 2008 (Mittwoch) am 23. Dezember 2008 (darauffolgender Dienstag), somit einen Tag nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2008 (diese zugestellt laut aufliegendem Rückschein und den damit übereinstimmenden Angaben der Bw mit Montag, den 22. Dezember 2008) in Empfang genommen zu haben. Dass die hier in Rede stehenden Erledigungen nicht zugestellt worden wären, hat die Bw nicht behauptet, sondern in diesem Zusammenhang vorgebracht, ihr Ehemann hätte sich nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung fernmündlich bei der Abgabenbehörde darüber erkundigt und von dieser bestätigt bekommen, dass "alles in Ordnung sei". Diesen Hergang hat die Bw sodann im oben zitierten (rechtzeitig gestellten) Vorlageantrag geschildert und bemängelt, es sei das Datum der Vorhaltsbeantwortung von der Behörde "rechtswidrig" angegeben worden.

Unzweifelhaft und von der Bw unbestritten handelt es sich bei der Eingabe vom Donnerstag, den 11. Dezember 2008 um die von der Abgabenbehörde nach dem Eingangsdatum (Eingangsstempel vom 17. Dezember 2008) bezeichnete Beantwortung des Vorhaltes (dieser vom 4. November 2008). Das Schreiben der Bw wurde von der Abgabenbehörde als Berufung gegen den offenbar am selben Tag bereits abgefertigten Einkommensteuerbescheid gewertet und basierend auf dem darin erstatteten Vorbringen eine Herabsetzung der Einkommensteuer mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung (vgl. oben) vorgenommen. Eine gesonderte Berufung gegen den Bescheid vom 17. Dezember 2008 wurde nicht erhoben. Die Bw führt im Betreff des innerhalb auch noch offener Berufungsfrist eingebrochenen Vorlageantrages vom 19. Jänner 2009 aus: "Zustimmung zur Ausstellung einer 2. Berufungsvorentscheidung bzw Vorlageantrag auf Entscheidung über meine Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz betreffend Einkommensteuerbescheid 2007, Berufungsvorentscheidung vom 18.12.08,..." und wendet sich unter Schilderung des Hergangs der Ereignisse gegen die ihrer Ansicht nach von der Abgabenbehörde falsch vorgenommene Datierung des oa Schreibens (Anm. UFS: nach dem Einlangen der Vorhaltsbeantwortung bei der Abgabenbehörde). Sie bezieht sich im Vorlageantrag selbst auf das hier in Rede stehende Schreiben und formuliert ihr Begehrnis wie folgt: *"Stelle den Antrag bzw erkläre ich meine Zustimmung zur Ausstellung einer 2. Berufungsvorentscheidung für den Einkommensteuerbescheid 2007, welche meinem Berufungsbegehrn vollinhaltlich Rechnung trägt"*, und weiter *"Sollten Sie keine 2. Berufungsvorentscheidung erlassen, so stelle ich gemäß § 299 BAO den Antrag auf Aufhebung des rechtswidrig erstellten Bescheides bzw*

beantrage ich einen Vorlageantrag auf Entscheidung über meine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz". (Die weiteren Ausführungen beziehen sich auf die Geltendmachung der in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr berücksichtigten Kosten für den Internetanschluss sowie die in beiden behördlichen Erledigungen aberkannten außergewöhnlichen Belastungen, vgl. dazu weiter unten).

Den von der Bw erhobenen Einwendungen wird entgegen gehalten:

Mit der Erlassung der Berufungsvorentscheidung war nach Ansicht der Behörde dem in der als Berufung behandelten Vorhaltsbeantwortung formulierten Willen der Bw bereits weitgehend Rechnung getragen worden, weshalb das Finanzamt einen Anlass zu einer Aufhebung des Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung nicht gesehen hat. In Entsprechung des von der Bw gestellten Vorlageantrages hat die Abgabenbehörde den ebendort auch von der Bw als Berufung bezeichneten Schriftsatz (Vorhaltsbeantwortung) bei der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung in Vorlage gebracht. Die Berücksichtigung eines über den von der Bw ohnehin wahrgenommenen und von der Abgabenbehörde in Wertung des Schriftsatzes als Berufung eingeräumten Rechtsschutz hinausgehenden Interesses kann aus den von der Bw behaupteten Zustellvorgängen nicht abgeleitet werden, zumal vom Recht auf Erhebung einer gesonderten Berufung gegen den nach Darstellung der Bw am 23. Dezember 2008 zugestellten Einkommensteuerbescheid keinen Gebrauch gemacht, sondern im –innerhalb der betreffend diesen Bescheid zwar noch offenen Berufungsfrist –gestellten Vorlageantrag von der Bw selbst wörtlich auf das im Schriftsatz enthaltene "Berufungsbegehren" Bezug genommen wurde. Das in der Vorhaltsbeantwortung formulierte Begehren war somit auch aus der Sicht der Bw bereits aus der von der Behörde als Berufung behandelten Vorhaltsbeantwortung schlüssig und umfassend ersichtlich gewesen und wurde durch die Ausführungen im sodann eingereichten Vorlageantrag betreffend die in der Berufungsvorentscheidung aberkannten Internetkosten erweitert (vgl. dazu auch die Ausführungen am Ende der vorliegenden Entscheidung). Solchermaßen galt die Vorgangsweise der Abgabenbehörde offenbar dem ungeschmälerten Rechtsschutz der Bw, indem einer allenfalls möglichen Unterlassung der Erhebung einer gesonderten Berufung bzw. den entsprechend nachteiligen Folgen für die Bw von vornherein entgegen gewirkt werden sollte. Dass die Bw den Inhalt der erlassenen Bescheide auch nach fernmündlicher Rücksprache bei der Abgabenbehörde nicht ausreichend nachzuvollziehen imstande gewesen wäre, kann nicht erkannt werden, zumal sich die Bw in ihren Schriftsätzen –abgesehen vom Antrag betreffend die Kosten für den Internetanschluss –unverändert auf das bereits in der als Berufung behandelten Vorhaltsbeantwortung formulierte "Berufungsbegehren" bezogen hat. Würde man der –zunächst doch auch von der Bw selbst gebilligten –Vorgangsweise der Abgabenbehörde nicht folgen, wäre bei einer allenfalls später wirksamen Zustellung des

Einkommensteuerbescheides und die dadurch aufgehobene Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung der Vorlageantrag unter Umständen als ins Leere gegangen zu betrachten und deshalb auf dessen Zurückweisung zu erkennen. Erst bei einer – aber nicht zwingend gebotenen – Wertung des dezidiert als "Vorlageantrag" bezeichneten Anbringens als innerhalb der durch den Einkommensteuerbescheid in Lauf gesetzten Berufungsfrist eingebrauchter Rechtsbehelf ("als Berufung") wäre die Bw wieder in die durch die Vorgangsweise der Abgabenbehörde ohnehin gewährleistete Rechtsschutzposition einer fristgerechten Rechtsmittelerhebung versetzt. Dabei ist zu beachten, dass eine Weitergeltung einer Berufung "als auch gegen den ändernden Bescheid gerichtet" eine zum Zeitpunkt der Erlassung des ändernden Bescheides "bereits erhobene Berufung" voraussetzt bzw nur ein bereits eingebrauchter Rechtsbehelf als "auch" gegen den späteren (später wirksamen) Bescheid gerichtet zu behandeln wäre. Wenn die Abgabenbehörde also die Beantwortung des Vorhaltes als gegen den aus ihrer Sicht am selben Tag ergangenen Bescheid gerichteten Rechtsbehelf behandelt hat, hat sie dessen Wirkung "auch" auf den nach Angaben der Bw später wirksam gewordenen "Erstbescheid" eröffnet. Auf die Erlassung des Erstbescheides wurde datumsmäßig Bezug genommen. Selbst bei Wertung des Vorlageantrages als gegen beide hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 ergangenen Bescheide (der später zugestellte den vorhergehenden abändernd) erhobene Berufung könnte die Bw aber keine weitergehenden Rechte ableiten, weil eine Verpflichtung der Behörde zu einer Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (in diesem Fall auch einer ersten) nicht bestanden hat bzw die Abgabenbehörde die Möglichkeit gehabt hätte, den Fall ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz in Vorlage zu bringen.

Da im Berufungsverfahren aber jedenfalls der Einkommensteuerbescheid zur Überprüfung gelangt, könnten sich auch im Falle dessen späterer Zustellung keine für die Bw günstigeren Rechtsfolgen ergeben. An dieser Stelle wird mit dem ausdrücklichen Hinweis, dass die Anmerkung nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung bildet, hinzugefügt, dass bei der von der Bw behaupteten späteren Zustellung (Erlassung) des Einkommensteuerbescheides bis zur Erlassung der Berufungsentscheidung dessen höhere Vorschreibung (Erstbescheid vom 17.12.08) verrechnungsmäßig in Ansatz zu bringen wäre, worauf die Bw aber nach logischem Ermessen nicht abgezielt haben wird.

Nach der Aktenlage hat die Abgabenbehörde also aus vertretbaren Gründen auf den datumsgleich mit Erlassung (Abfertigung) des Einkommensteuerbescheides vom 17. Dezember 2008 erfolgten Eingang des Schreibens der Bw (Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2012) reagiert und in Wertung dieses die Bescheiderteilung zeitlich überschneidenden Schreibens als Berufung die im Bescheid bereits erfolgte Vorschreibung mit

Berufungsvorentscheidung entsprechend abgeändert. Die spätere Zustellung des (Erst)bescheides wurde von der Bw bloß behauptet, wobei der von der Bw dargestellte Zustellvorgang aus den vorgelegten Akten infolge einer Fensterkuvertzustellung (des Bescheides) nicht gesichert nachvollzogen werden kann. Es wird daher in Entsprechung der Vorgangsweise der Abgabenbehörde von der im Interesse der Bw gelegenen späteren Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung (aus Sicht der Abgabenbehörde einen Tag nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides) ausgegangen. Dass die behördlichen Erledigungen gegenüber der Bw überhaupt nicht wirksam geworden wären, kann die Bw angesichts ihrer eigenen Angaben über deren tatsächlich erfolgte Zustellung nicht mit Erfolg behaupten. Auch davon, dass der angefochtene Bescheid allein wegen der behaupteten späteren Zustellung der Aufhebung anheimfallen müsste, wie die Bw nunmehr in ihrem Schreiben an den UFS einwendet, kann nicht gesprochen werden. Aufgrund der Datierung des Erstbescheides (17. Dezember 2008) und der Anführung des Erstbescheides und dessen Datierung in der Berufungsvorentscheidung (vgl. Spruch der Berufungsvorentscheidung) konnte ein Zweifel hinsichtlich der erfolgten Herabsetzung der Nachforderung durch die Berufungsvorentscheidung wohl nicht mehr bestehen.

Dem im vorliegenden Zusammenhang von der Bw erhobenen Einwand betreffend eine allenfalls eingetretene Hemmung der Berufungsfrist ist zu entgegnen, dass ein formeller Antrag auf Erlassung einer gesonderten Begründung dem von der Bw gestellten Vorlageantrag (vgl. Ausführungen oben: "...den Antrag auf Aufhebung des rechtswidrig erstellten Bescheides bzw beantrage ich einen Vorlageantrag auf Entscheidung über meine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz" bzw "...den Antrag, oben erwähnte Berufungsvorentscheidung wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben, bzw einen meiner Berufung entsprechenden Bescheid zu erlassen") nicht zu entnehmen ist. Aus diesem Grund kann von einem Eintreten einer Hemmung der Berufungsfrist (iSd § 245) nicht gesprochen werden, zumal auch das Ergehen einer gesonderten Begründung, das den Eintritt einer solchen Fristenhemmung hätte auslösen können, in keiner der hier in Rede stehenden behördlichen Erledigungen angekündigt worden ist. Wie bereits ausgeführt, wurde die Vorgangsweise der Behörde im Ergebnis auch von Seiten der Bw zunächst akzeptiert bzw keine gesonderte Berufung gegen den –nach den Angaben der Bw erst später zugestellten –(Erst)Bescheid erhoben.

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass eine gesonderte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid nicht erhoben worden ist und sich die Einwendungen der als Berufung behandelten Vorhaltsbeantwortung gegen die Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastungen (belegt durch die von der Abgabenbehörde als Berufung gewerteten Eingabe der Bw vom 12. Dezember 2008 und die gleichzeitig vorgelegten

Unterlagen) sowie die mit Berufungsvorentscheidung aberkannten Kosten für den Internetanschluss richten. Der von der Bw –wegen der unmittelbaren Abfolge der Bescheiderteilung –innerhalb auch noch offener Berufungsfrist (nach den Angaben der Bw betreffend die Zustellung war diese noch um einen Tag länger als die Frist zur Einreichung des Vorlageantrages) rechtzeitig eingereichte Rechtsbehelf des Vorlageantrags befasst die Abgabenbehörde II. Instanz auch bei dessen Wertung als Berufung mit der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Erstbescheides. Über diesen Bescheid obliegt dem UFS die Entscheidung im vollen Umfang. Im Zuge dessen Überprüfung wird auch die Vorschreibung in der Berufungsvorentscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit und Richtigkeit überprüft (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 24 zu § 276).

Zur im Vorlageantrag beantragten Aufhebung des Bescheides bzw der Berufungsvorentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ist zu bemerken, dass der Wortlaut der Bestimmung des § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Aufhebung eines Bescheides ins Ermessen der Abgabenbehörde legt, wenn dessen Absatz 1 lautet: "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."

Einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 289 Abs. 1 BAO wegen Unterlassung der Durchführung von Ermittlungen sieht das Gesetz nicht vor. Einem diesbezüglich allenfalls als Anregung zu wertenden Ansinnen des Abgabepflichtigen ist die Berufungsbehörde nicht gehalten, nachzukommen, weil auch diese Bestimmung nach ihrem eindeutigen Wortlaut "*....,so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen...*" eine sogenannte Ermessensbestimmung darstellt. Dass jedenfalls durch die Abgabenbehörde erster Instanz auf Grund noch durchzuführender Ermittlungen ein vom Erstbescheid abweichender "anders lautender Bescheid" zu erlassen gewesen wäre, ist durch die ins Treffen geführte Bestimmung nicht geboten. Die Berufungsbehörde kann im Rahmen der Überprüfung eines Bescheides diesen nach jeder Richtung hin abändern, nach ihrem Ermessen unter Zurückverweisung der Sache zur Entscheidung an die Abgabenbehörde I. Instanz aufheben oder aber noch ausstehende Ermittlungshandlungen selbst setzen.

Dem zum Teil widersprüchlichen Vorbringen der Bw, einleitend in ihrer Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates (Eingabe vom 17. Juni 2013), wonach "...bis heute nur ein rechtswidrig erstellter Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.12.08 und eine rechtswidrig erstellte Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2008" vorlägen, und weiter unten "...somit bis heute kein rechtswirksamer Einkommensteuerbescheid 2007 vorliegt, ist seit

31.12.12 Verjährung eingetreten", wird zu den oben bereits gemachten Ausführungen hinzugefügt, dass –von der Bw unbestritten –sowohl Bescheid als auch Berufungsvorentscheidung ordnungsgemäß zugestellt –und demnach auch rechtswirksam erlassen worden sind.

Vom Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 könnte – ungeachtet einer Bescheidaufhebung –schon deswegen nicht gesprochen werden, weil die Festsetzung einer Abgabe im Berufungsverfahren nicht der Verjährung unterliegt. Gemäß § 209 lit a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. § 209 lit. a Abs. 2 erster Satz leg.cit bestimmt für den Fall, dass eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß §299 Abs.1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1. xx) oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 eingebracht wurde. x) (x) BGBl 1994/681 ab 27.8.1994; xx) AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 ab 31.12.2004)

Eine Versäumung der in § 311 BAO geregelten Entscheidungspflicht, wie von der Bw eingewendet ("Die Behörde hat es bis heute unterlassen, diese rechtswidrig erstellten Bescheide zu sanieren. Dabei hat sie die laut § 311 BAO gebotene Entscheidungspflicht verletzt."), wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz nicht verwirklicht. Die hier in Rede stehenden Erledigungen erfolgten im zeitnahen Anschluss an die am 31. Oktober 2008 erfolgte elektronische Einreichung der Abgabenerklärung nach einem zwischengeschalteten Vorhalt vom 4. November 2008. Im Berufungsverfahren geht die Entscheidungsbefugnis nach Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz auf diese über, weshalb ein gesonderter Devolutionsantrag nach Vorlage einer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz wirkungslos bzw gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Klargestellt wird an dieser Stelle, dass der im Rahmen der Überprüfung der Bescheide von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates ergangene Vorhalt (vgl. oben) als solcher und nicht als Mängelbehebungsauftrag formuliert war, demnach infolge Fehlens einer Androhung von Säumnisfolgen bzw der Bezeichnung als Bescheid nicht als Mängelbehebungsauftrag anzusehen war. Der Vorhalt enthält auch keine Angaben über Mängel der Berufung, sondern ermöglichte der Berufungswerberin lediglich die Nachweisführung hinsichtlich des beantragten Kostenabzugs.

Zu den von der Abgabenbehörde nicht anerkannten Kosten (für Internet und Heilbehandlungskosten) wird wie folgt ausgeführt:

Bezug genommen wurde in der Begründung der Berufsvorentscheidung auf die – abweichend vom am Vortag erlassenen Erstbescheid – aberkannten Internetkosten. Auf Klärung der Voraussetzungen für den berechtigten Abzug der Internetkosten bzw außergewöhnlichen Belastungen bezog sich das Vorhaltsschreiben des UFS in Überprüfung des angefochtenen Bescheides bzw der Vorschreibung in der Berufsvorentscheidung (wo die Internetkosten nicht zum Abzug zugelassen wurden).

Betreffend die von der Bw gerügten Mängel in der Begründung der erlassenen Bescheide ist zunächst anzumerken, dass begründete Sachentscheidungen der im Rechtsmittelweg angerufenen Berufungsbehörde (Abgabenbehörde zweiter Instanz) Begründungsmängel von angefochtenen Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz sanieren, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz tritt (§ 289 Abs. 2 BAO). Ein Fehler im Begründungsbereich des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wird damit bedeutungslos, wenn er durch die Begründung der Rechtsmittelentscheidung beseitigt wird (vgl. VwGH 2.10.1953, 826/51; 27.4.1955, 2651/53).

In Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates hat die Bw trotz ausdrücklichen Hinweises die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Internetzuganges nicht erörtert und auch keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt. Dass allein die elektronische Erklärungsabgabe eine solche ausschließliche Nutzung begründen könnte, ist – worauf im Vorhalt dezidiert Bezug genommen wurde – nicht zu ersehen. Unterlagen etwa betreffend eine allenfalls bestehende Nebeneinkunftsquelle – die Bw war im Jahr 2007 nach den vorliegenden Unterlagen Pensionsbezieherin – wurden nicht vorgelegt. Zum Einwand der Bw, ihre Werbungskosten bezüglich des Internetzugangs seien entgegen der Vorgangsweise im streitgegenständlichen Jahr von der Abgabenbehörde für die Jahre 2005 und 2006 berücksichtigt worden, ist festzustellen, dass Internetkosten nach den Angaben der Abgabenbehörde bei der Bw nur bis zum Veranlagungsjahr 2004 berücksichtigt werden konnten.

Kosten für das Internet können als Kosten für Arbeitsmittel beruflich veranlasst sein (vgl. o. Kommentar zum EStG, Tz 33 zu § 16, S 684). Nachdem die Bw im streitgegenständlichen Jahr 2007 Bezieherin einer ASVG-Pension war, kann die berufliche Veranlassung der Internetanschlusskosten nicht bejaht werden. Vielmehr ist ein solcher Aufwand bei einem nicht mehr aktiven Dienstverhältnis der privaten Lebensführung zuzurechnen und solchermaßen nicht abzugsfähig. Dass die Abgabenbehörde die Kosten im angefochtenen Bescheid zunächst berücksichtigt und im Zuge der Erlassung der Berufsvorentscheidung sodann aberkannt hat, ist somit nicht zu beanstanden, auch wenn in den Vorjahren eine

diesbezügliche Geltendmachung von der Abgabenbehörde bejaht worden sein mag. Einen Rechtsanspruch für das hier streitgegenständliche Jahr kann die Bw daraus nicht ableiten, weil Ausgaben gesondert für jenes Veranlagungsjahr, in das sie fallen, zu beurteilen sind.

Die Bw hat die im Vorhalt des UFS entsprechend der bezughabenden Bestimmung des § 34 BAO zitierten gesetzlichen Voraussetzungen für eine ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt begründete Anerkennung der Kosten einer Heilbehandlung nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht und sich im Wesentlichen darauf beschränkt, den im Vorhalt angeführten Prozentsatz des Selbstbehaltes entsprechend zu korrigieren. Die mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2008 geltend gemachten Kosten liegen aber unter der Betragsgrenze des laut Bw mit 9% des zu versteuernden Einkommens in Ansatz zu bringenden Selbstbehaltes. Nachweise über Kosten im Zusammenhang mit einer Behinderung liegen nicht vor und wurden von der Bw auch nicht nach dem diesbezüglich ausdrücklichen Vorhalt des UFS eingewendet. Die Bestimmungen über den Selbstbehalt mussten daher im Sinne der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen auch bei der Bw zur Anwendung kommen. Ein weiteres Eingehen auf die einzelnen im Vorhalt des UFS beschriebenen Merkmale einer ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt anzusetzenden außergewöhnlichen Belastung erübrigtsich.

Gemäß dem von der Bw angeführten § 284 Abs. 1 BAO hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraus. Dies ergibt sich aus § 284 Abs. 1 Z 1 Bundesabgabenordnung. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039; 17.5.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069). Dies gälte selbst dann, wenn ein ergänzendes Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht worden wäre (VwGH 16.2.1994, 90/13/0071). Im vorliegenden Fall wurde kein solcher Antrag in der als Berufung gewerteten Vorhaltsbeantwortung gestellt. Auch im innerhalb der Frist zur Einbringung der Berufung gegen den hier zu beurteilenden Einkommensteuerbescheid vom 17. Dezember 2008 gestellten Vorlageantrag wurde ein solcher Antrag formuliert, sondern erst in Beantwortung des Vorhaltes des UFS (Eingabe vom 17. Juni 2013), weshalb dessen Berechtigung zu verneinen war. Da der zuletzt eingereichte Schriftsatz über die oben

behandelten verfahrensrechtlichen Ausführungen hinaus keine die Sache selbst betreffenden beachtlichen Ausführungen enthält und weiters auch nicht die Berufung ergänzende Unterlagen vorgelegt worden sind, war auch für eine amtsweigige Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung keine Veranlassung gegeben.

Aus den hier angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Abgabenberechnung:

Einkommensteuer 2007	1.504,08 €
Das Einkommen im Jahr 2007	18.953,68€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (O-	26.798,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.798,40 €
Renten, freiwillige Weiterversicherungen	-7.014,72 €
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen	-730,00 €
Kirchenbeitrag	<u>-100,00 €</u>
Einkommen	18.953,68 €
Einkommensteuer $(18.953,68 - 10.000,00) \times 5.750 / 15.000$	3.432,24 €
Steuer vor Abzug der Abzugsbeträge	3.432,24 €
Pensionistenabsetzbetrag	-302,32 €
Steuer sonstige Bezüge	<u>204,97 €</u>
Einkommensteuer	3.334,89 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.830,81 €
Festgesetzte Einkommensteuer	<u>1.504,08 €</u>

Wien, am 10. Dezember 2013