



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO und betreffend die Einkommensteuer 2011 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 14. August 2012 wird gemäß § 289 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14. August 2012 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw hat im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2010 Krankheitskosten in Höhe von € 29.438,49 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 ist zu entnehmen, dass sich die außergewöhnliche Belastungen aus einer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Vater, welcher im Seniorenheim A lebe, aufgrund der Pflegekosten (abzüglich des Pflegegeldes (7)) ergeben würden. Der Bw hat dazu auch angemerkt, dass keine wie immer geartete Vermögensübertragung erfolgt sei, dementsprechend auch nicht im Zusammenhang mit der Belastung des Bw durch die Pflegekosten für den Vater; das Pflegegeld sei mit der Mutter des Bw zwecks Abdeckung der ihr im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters erwachsenden außergewöhnlichen Belastungen geteilt worden.

In der Einkommensteuererklärung 2011 hat der Bw aus demselben Grund wie im Vorjahr die Anerkennung von Krankheitskosten in Höhe von € 34.206,25 als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

Nachdem das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2.5.2011 bzw. in dem nach § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid vom 9.9.2011 und im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.2.2012 zunächst die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in voller Höhe anerkannte, hat das Finanzamt in der Folge am 25.6.2012 betreffend die Einkommensteuer 2011 einen Vorhalt an den Bw gerichtet und den Bw ersucht, Rechnungen und Unterlagen, welche die Krankheitskosten belegen würden, vorzulegen.

Am 14.8.2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 erfolgt und es ist ein neuer Sachbescheid ergangen, in welchem außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 13.354,77 angesetzt worden sind. Begründend hat das Finanzamt ausgeführt, dass verabsäumt worden sei, die Gesamtkosten um die Haushaltsersparnis (€ 1.883,52) und das Pflegegeld (lt. Lohnzettel des Bw € 14.200,20) zu kürzen. Ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 ist ebenfalls erlassen worden.

Gleichzeitig ist unter Hinweis auf § 299 BAO ein Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 und die Erlassung eines neuerlichen Einkommensteuerbescheides 2011 erfolgt, in welchem außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 20.105,30 berücksichtigt worden sind.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 14.8.2012 ist ausgeführt worden, dass gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden sei.

In der Begründung des Aufhebungsbescheides ist nachzulesen, dass die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe und daher die Aufhebung zu verfügen gewesen sei.

Der Bw hat daraufhin gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010, gegen den Einkommensteuerbescheid 2010, gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011, gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010, alle vom 14.8.2012, ua. mit folgender Begründung Berufung eingebracht:

Hinsichtlich der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 werde vorerst darauf hingewiesen, dass der Bw in der Einkommensteuererklärung den Pflegegeldbezug des Vaters in der Pflegestufe 7 dem Finanzamt ebenso bekannt gegeben habe wie dessen nur teilweise Berücksichtigung bei den außergewöhnlichen Belastungen aus der Bestreitung der Seniorenheimkosten, weil die weiteren Pflegegeldbeträge von der Mutter des Bw aufgrund zusätzlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters in Anspruch nehmen habe müssen.

Auch für 2011 sei die Anrechnung des gesamten Pflegegeldbezuges des Vaters auf die außergewöhnlichen Belastungen aus der Bestreitung der Seniorenheimkosten unrichtig; vielmehr habe der Bw nur jene Pflegegeldbeträge bezogen, welche er bereits in der Beilage der Einkommensteuererklärung 2011 aufgelistet habe. Ebenso sei wiederum zu Unrecht ein Abzug der Haushaltsersparnis erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.10.2012 hat das Finanzamt der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes stattgegeben und diesen Bescheid aufgehoben; die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 ist als unzulässig zurückgewiesen worden, da durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheide.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2012 ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 abgeändert und ein Betrag von € 21.606,25 als außergewöhnliche Belastungen angesetzt worden. Begründend ist ausgeführt worden, dass der Berufung hinsichtlich der Kürzung der Krankheitskosten um die Haushaltsersparnis stattgegeben werde. Das Pflegegeld sei bei jener Person in Abzug zu bringen, die die Kosten für das Pflegeheim trage. Eine Weitergabe an eine andere Person (Gattin des pflegebedürftigen Vaters) stelle eine steuerlich unbeachtliche Verwendung dar.

Am 25.10.2012 ist eine Berichtigung zum Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293 b BAO erfolgt und es sind außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 21.986,49 berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Begründung ist auf die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2011 vom 24.10. 2012 verwiesen worden.

Am 9.11.2012 ist eine zusätzliche Bescheidbegründung zu der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 293 b BAO vom 25.10.2012 ergangen.

Mit Schriftsatz vom 19.11.2012 hat der Bw letztlich Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 25.10.2012 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010 vom 25.10.2012 eingebracht und die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 beantragt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 und den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2010 sowie der Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 sind dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

In der Folge ist auch die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2011 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden.

### **Dazu wird erwogen:**

1.) Vorliegen einer Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2011:

Im gegenständlichen Verfahren ist zunächst zu klären, gegen welchen Bescheid bzw. welche Bescheide mit dem Schriftsatz vom 3.9.2012 Berufung eingebracht worden ist.

Der Betreff der Eingabe vom 3.9.2012 lautet wie folgt bzw. hat folgendes Bild:

Berufung gegen

den Wiederaufnahmebescheid vom 14.8.2012 betreffend den Einkommensteuerbescheid für 2010

den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 14.8.2012

den Bescheid für 2011 vom 14.8.2012

den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 14.8.2012

den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010 vom 14.8.2012

Antrag auf Aussetzung der in Streit stehenden Beträge bis zur Erledigung der Berufung.

Tatsächlich sind laut der Aktenlage am 14.8.2012 folgende Bescheide ergangen:

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010  
Einkommensteuerbescheid 2010

Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO  
Einkommensteuerbescheid 2011

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010

Die Berufung muss nach § 250 Abs. 1 BAO enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit a BAO ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Vorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den in § 250 Abs. 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf. Wenn die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan. (VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0042, VwGH vom 12.3.2010, 2006/17/0360).

Aus dem Betreff der Eingabe des Bw vom 3.9.2012 geht hervor, dass diese Eingabe als Berufung gegen 5 jeweils am 14.8.2012 erlassene Bescheide gedacht ist, wobei die Bezeichnung von 4 Berufungen keinen Zweifel daran offen lässt, gegen welche Bescheide sie gerichtet sind. Lediglich die Zeile mit dem Inhalt „den Bescheid für 2011 vom 14.8.2012“ könnte auf den ersten Blick Zweifel daran aufkommen lassen, wogegen sich diese Berufung richtet. Betrachtet man jedoch, welche Bescheide am 14.8.2012 im Falle des Bw vom Finanzamt erlassen wurden und welche Bescheide zusätzlich das Jahr 2011 betreffen und vergleicht diese mit dem Betreff des Schriftsatzes vom 3.9.2012, so muss man zu dem Ergebnis kommen, dass mit der Zeile „den Bescheid für 2011 vom 14.8.2012“ nur der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO gemeint sein kann.

Prüft man nun den weiteren Inhalt des Schriftsatzes vom 3.9.2012, so kann man feststellen, dass im bzw. ab dem 4. Absatz auf die „Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2011“ näher eingegangen wird und eine Begründung für die aus der Sicht des Bw bestehende Rechtswidrigkeit dieses Bescheides gegeben wird. Im vorletzten Absatz des Anbringens beantragt der Bw die Aufhebung bzw. Abänderung der angeführten Bescheide und der Bw hält darin ausdrücklich fest, dass die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht zulässig sei.

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes ist somit auch der Sicht des unabhängigen Finanzsenates eindeutig bestimmbar, dass sich die Berufungsschrift vom 3.9.2012 auch gegen

den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO richtet.

Wenn nun die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht daran zweifeln kann, dass auch der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan.

Aus dem weiteren Berufungsvorbringen ist auch ersichtlich, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid anlastet und beseitigt wissen will, weshalb er sein Berufsbegehren für gerechtfertigt hält und was der Bw mit seiner Berufung anstrebt.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass eine Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO vorliegt und diese Berufung die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 BAO erfüllt. Es ist aus diesem Grund auch über die Rechtmäßigkeit des Bescheides über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO abzusprechen.

## 2.) Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO – Einkommensteuerbescheid 2011:

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

Mit dem angefochtenen Bescheid ist gemäß § 299 Abs. 2 erster Satz BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Auch wenn mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu erlassen ist, liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Werden beide Bescheide – wie im gegenständlichen Fall - mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden. (Ritz, BAO, RZ 45 zu § 299).

Voraussetzung für eine Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO ist die objektive Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides; der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung gemäß § 299 BAO liegt weiters im Ermessen der Abgabenbehörde.

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. (Ritz, BAO, TZ 40 zu § 299).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates müssen in der Begründung des Aufhebungsbescheides vor allem die Aufhebungsgründe enthalten sein. (Vgl. UFS vom 28.12.2012, RV/1217-L/11)

Begründungsmängel des Erstbescheides sind grundsätzlich im Berufungsverfahren sanierbar. 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. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs muss (zumindest) aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) zu erkennen sein, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat. (VwGH vom 26.4.2012, 2009/15/0119).

Die Begründung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides vom 14.8.2012 enthält neben dem Zitat des § 299 Abs. 1 BAO noch folgenden Satz: „Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

Der mit diesem Aufhebungsbescheid verbundene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.8.2012 enthält – neben dem Hinweis, in welchem höchstmöglichen Ausmaß der Kirchenbeitrag als Sonderausgabe absetzbar ist und wie das Sonderausgabenviertel berechnet wird - folgende Begründung: „Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 14.8.2012 war die gegenständliche Berufungserlassung erforderlich.“

Wie der Inhalt der Begründungen der beide miteinander verbundenen Bescheide zeigt, ist weder dem Aufhebungsbescheid noch dem neu erlassenen Sachbescheid, jeweils vom 14.8.2012, ein Aufhebungsgrund zu entnehmen.

Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates liegt damit ein nicht sanierbarer Begründungsmangel vor, da auch bei einer Zusammenschau der Begründungen der beiden verbundenen Bescheide ein Aufhebungsgrund nicht ersichtlich ist. Im Berufungsverfahren dürfen aber nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden, die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführt wurden. Ein Aufgreifen von Aufhebungsgründen,

die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, überschreitet die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die fehlenden Angaben von Aufhebungsgründen in der Begründung des angefochtenen Bescheides ist weder in der Berufungsentscheidung noch durch die seitens der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Berufungsvorentscheidung nachholbar. (vgl. UFS vom 23.5.2013, RV/0981-W/09).

Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO ist daher stattzugeben und dieser Bescheid aufzuheben.

Da der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.8.2012 gemäß § 299 Abs. 2 BAO zwingend mit dem Aufhebungsbescheid verbunden ist, scheidet dieser Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Das Verfahren tritt dadurch gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Bescheidaufhebung befunden hat, dh der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.2.2012 lebt wieder auf.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.8..2012 gerichtete Berufung ist somit gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Salzburg, am 6. August 2013