



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat (Feldkirch) 2

GZ. RV/0416-F/08,
miterledigt RV/0418-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch WT, vom 28. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 27. und 28. März 2008 betreffend

- a.)** Aufhebung gemäß § 299 BAO des Aufhebungsbescheides vom 6.9.2007 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6.9.2007,
- b.)** Zurückweisung der Berufung vom 20.2.2008, gerichtet gegen den Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 und den Einkommensteuerbescheid 2006 gleichen Datums,
- c.)** Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuersteuerbescheides 2006 vom 6.9.2007 und
- d.)** Einkommensteuer 2006

entschieden:

- a.)** Die Berufung vom 28.4.2008 gegen den Aufhebungsbescheid vom 27.3.2008 wird als unbegründet abgewiesen.
- b.)** Die Berufung vom 28.4.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 27.3.2008 wird als unbegründet abgewiesen.
- c.)** Die Berufung vom 28.4.2008 gegen den Aufhebungsbescheid vom 6.9.2007 wird als unbegründet abgewiesen.
- d.)** Der Berufung vom 28.4.2008 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28.3.2008 wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	6.335,60 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtig)	23.891,59 €

Gesamtbetrag der (steuerpflichtigen) Einkünfte	30.167,19 €
Sonderausgaben	214,50 €
Ausländische Einkünfte	21.760,16 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	51.712,85 €
Steuer von 51.712,85 € (Durchschnitts-Steuer)	17.441,43 €
Durchschnittssatz (17.441,43/51.712,85*100)	33,73 %
Steuer von 29.952,69 €	10.103,04 €
Absetzbeträge	- 1.234,00 €
Steuer auf sonstige Bezüge	250,32 €
Einkommensteuer 2006	9.119,36 €
Anrechenbare Lohnsteuer	6.988,06 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.131,30 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, erzielte im Streitjahr unter anderem als Beruf selbständige und nichtselbständige Einkünfte, letztere teils im Ausland und teils im Inland.

Am 4.9.2007 langte seine über "FINANZOnline" elektronisch eingereichte Steuererklärung ein. In ihr machte er unter der Kennzahl 717 Beiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 8.230,14 € und unter der Kennzahl 723 Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von 4.205,26 € geltend. Unter der Kennzahl 440 erklärte er unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von 32.636,07 €.

Mit Bescheid vom 6.9.2007 wurde der Bw erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt (AS 4).

Mit Vorhalt vom 9.1.2008 (AS 13) wurde der Bw ersucht, die unter der Kennzahl 717 geltend gemachten Werbungskosten aufzugliedern und zu belegen. Das erstinstanzliche Ersuchen beginnt mit folgenden Sätzen: *"Ihre Veranlagung für 2006 ist zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden. Aufgrund einer elektronischen Zufallsauswahl wurde Ihre Erklärung nun zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt."*

Mit Fax vom 2.2.2008 (AS 15f) wurden die Beitragsvorschreibungen der VGKK in der Gesamthöhe von 8.230,20 € belegt.

Mit Bescheid vom 7.2.2008 (AS 24) hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6.9.2008 gemäß § 299 BAO auf, wobei es in der Begründung lediglich den Wortlaut von § 299 Abs. 1 BAO wiedergab.

Ebenfalls mit Datum vom 7.2.2008 (AS 25) erließ das Finanzamt einen geänderten neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2006). Diesbezüglich führte es begründend aus, die Beitragsvorschreibungen in Höhe von 8.230,20 € stünden mit den Schweizer Einkünften des Bw in Zusammenhang. Da die Werbungskosten bei jener Einkunftsquelle zu berücksichtigen seien, bei der sie entstanden sind, seien sie bei den unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellten ausländischen Einkünften in Abzug zu bringen.

Mit Schriftsatz vom 20.2.2008 (AS 29) erhob der Bw Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 und den Einkommensteuerbescheid 2006 gleichen Datums. Begründend führte er unter Berufung auf Tanzer/Unger, BAO 2007, zu § 161 aus: Eine Erklärungsprüfung nach Beendigung des Veranlagungsverfahrens finde im Gesetz keine Deckung. Die auf diese Art erlangten Unterlagen dürften nicht verwertet werden. Deshalb fehlten die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO. Lediglich aus rechtlicher Vorsicht werde der geänderte Sachbescheid bekämpft. Dies aus folgenden Gründen: Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid würden unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch 973,18 € erfasst und mit 834,16 € der Tarifbesteuerung unterzogen. Bei diesen Einkünften handle es sich um rückerstattete Sozialversicherungsbeiträge, die auf das Vorliegen des zweiten, schweizerischen Dienstverhältnisses zurückgehe. Wenn die Sozialversicherungsbeiträge ausgabenseitig nicht anerkannt würden, müsse dies umgekehrt auch einnahmenseitig gelten. Aus Art. 14 Z 2 lit. b sublit. I der EG-VO 1408/71, die seit 2004 auch im Verhältnis zur Schweiz anzuwenden sei, ergebe sich, dass das schweizerische Dienstverhältnis den österreichischen Rechtsvorschriften unterliege. Es handle sich somit um einen zwingend zu leistenden Beitrag, der im Übrigen zu Leistungen aus der österreichischen Sozialversicherung führen könne bzw. werde. Da dies gemäß dem DBA regelmäßig zu einer Besteuerung in Österreich führe, hätte der Standpunkt des Finanzamtes zur Folge, dass die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge in Österreich nicht abzugsfähig, die daraus resultierenden Sozialversicherungsleistungen hingegen steuerpflichtig wären. Dies widerspräche dem Kohärenzprinzip. Zwischen dem schweizerischen und dem österreichischen Dienstverhältnis habe vor, während und nach der Beschäftigung in der Schweiz ein sehr enger Zusammenhang bestanden. Nur so sei es zu erklären, dass das Dienstverhältnis mit dem DG A als Oberberuf gleichzeitig mit dem Schweizer Dienstverhältnis geendet und das neue Dienstverhältnis beim DG S als Höchstberuf bereits einen Tag später begonnen habe. Die "doppelt" geleisteten Sozialversicherungsbeiträge stellten daher vorweggenommene Werbungskosten dar. Zum mindest hätte sie das Finanzamt im Verhältnis der Einnahmen zwischen In- und Ausland aufteilen und anerkennen müssen. Der volle Abzug als Werbungskosten sei auch in den Lohnsteuerrichtlinien gedeckt. Schließlich habe er sich wiederholt als steuerlich zuverlässig erwiesen, weshalb er doch überrascht sei, wenn das

Finanzamt versuche, mit zweifelhaften Argumenten "klassische" Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Mit Vorhalt vom 7.3.2008 (AS 33) ersuchte das Finanzamt den Bw sinngemäß um Beantwortung der Frage, ob sein Schweizer Arbeitgeber eine Person öffentlichen oder privaten Rechts sei. Weiters wies es darauf hin, dass die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung allein mit dem Schweizer Dienstverhältnis in Zusammenhang stünden und daher lediglich die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkünfte kürzten. Schließlich führte es aus, die geltend gemachten Werbungskosten seien zwar vom Bw auf die selbständigen und die nichtselbständigen Einkünfte aufgeteilt worden, eine Aufteilung zwischen den Inlands- und den Auslandseinkünften sei jedoch unterblieben.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.3.2008 (AS 45) teilte der Bw unter Vorlage einer entsprechenden Bestätigung mit, sein ehemaliger Schweizer Arbeitgeber sei eine privatrechtliche Stiftung, sodass die von ihm bezogenen Löhne nicht unter die Zuteilungsnorm des Art. 19 DBA fielen. Die volle Abzugsfähigkeit der unter dem Titel "doppelte Haushaltsführung" geltend gemachten Werbungskosten sei ihm von Heinz Bernold bestätigt worden und werde auch von der jüngeren Rechtsprechung nicht in Frage gestellt. Wäre die doppelte Haushaltsführung nicht aufrecht erhalten worden, wäre das Erzielen der österreichischen Einkünfte nicht möglich gewesen. Ein Betrag von 12.446,10 € sei gar nicht als Werbungskosten geltend gemacht und von vornherein den Schweizer Einkünften zugeordnet worden.

Mit Bescheid vom 27.3.2008, im Spruch aufgelistet unter **a.)** (AS 47), hob das Finanzamt den Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 gemäß § 299 BAO auf. Begründend führte es aus, im nunmehr aufgehobenen Aufhebungsbescheid sei lediglich die gesetzliche Grundlage, nicht aber der Aufhebungsgrund angeführt worden, weshalb ihm eine entsprechende Begründung mangle. Weiters sei die Ermessensübung mit keinem Wort begründet worden. Die nunmehrige Ermessensübung werde damit begründet, dass der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt werde, zumal der Bw durch diese Aufhebung nicht beschwert werde.

Mit Bescheid vom 27.3.2008, im Spruch aufgelistet unter **b.)** (AS 48), wies das Finanzamt die Berufungen vom 20.2.2008, gerichtet gegen den Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 und den Einkommensteuerbescheid gleichen Datums als unzulässig (geworden) zurück. Begründend führte es aus, die angefochtenen Bescheide zählten nicht mehr zum Rechtsbestand, der Bw sei durch sie nicht (mehr) beschwert.

Mit Bescheid vom 28.3.2008, im Spruch aufgelistet unter **c.)** (AS 49), hob das Finanzamt unter Hinweis auf eine gesondert ergehende Begründung den Einkommensteuerbescheid vom 6.9.2007, der durch die Aufhebungs-Aufhebung vom 27.3.2008 wieder aufgelebt ist, neuerlich auf.

Ebenfalls mit Datum vom 28.3.2008 erließ das Finanzamt in Befolgung von § 299 Abs. 2 BAO einen neuen Sachbescheid, im Spruch aufgelistet unter **d.)** (AS 50-53), wobei es auch in diesem auf die gesondert ergehende Begründung verwies.

In der gesondert ergangenen, vom 27.3.2008 datierenden Begründung zum Aufhebungsbescheid vom 28.3.2008 und zum Einkommensteuerbescheid gleichen Datums, im Spruch aufgelistet unter **c.) und d.)**, führte das Finanzamt sinngemäß Folgendes aus (AS 54 – 56): Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO setzte die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides voraus, sei aber verschuldensunabhängig. Das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordere die Richtigstellung eines rechtswidrigen Bescheides, wobei im konkreten Fall die steuerlichen Auswirkungen der Rechtswidrigkeit weder absolut noch relativ gering seien. Der aufgehobene Einkommensteuerbescheid sei rechtswidrig, da die an die VGKK bezahlten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 8.230,20 € und die unter dem Titel "Kosten der doppelten Haushaltsführung" geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 4.205,26 € eindeutig in einem objektiven Zusammenhang mit den in der Schweiz erzielten Einkünften stünden, welche in Österreich nur im Wege des Progressionsvorbehalt erfasst würden, weshalb diese Werbungskosten auch nur bei den Progressionseinkünften zu berücksichtigen seien. Entgegen der Auffassung des Bw stehe hingegen die Rückzahlung von Beiträgen in Höhe von 973,18 € objektiv im Zusammenhang mit den bei einem inländischen Arbeitgeber erzielten Einkünften. Dies dokumentiere ihr vorangegangener Abzug bei der laufenden Lohnverrechnung. Die Rückzahlung durch die GKK sei deshalb als steuerpflichtiger Lohn zu werten.

Mit Schriftsatz vom 28.4.2008 (AS 57) erhob der Bw gegen die im Spruch unter **a.) bis d.)** angeführten Bescheide Berufung. Im ergänzenden Schriftsatz vom 16.6.2008 (AS 61 – 64) begründete er dies sinngemäß wie folgt: **Zu a.):** Der "Aufhebungsbescheid" vom 27.3.2008 sei mangels jeglicher Begründung ein Nichtbescheid. Da der Spruch des neuen Aufhebungsbescheides vom 28.3.2008 wortident mit dem Spruch des ursprünglichen Aufhebungsbescheides vom 7.2.2008 sei, habe sich im Übrigen – der Ansicht des Finanzamtes folgend – der Spruch des ursprünglichen Aufhebungsbescheides als richtig erwiesen. Es fehle also die Grundlage für eine Aufhebung. **Zu b.):** Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 27.3.2008 wäre grundsätzlich nichts einzuwenden, außer dass er falsch begründet sei. Es werde lediglich vorsichtshalber Berufung erhoben. **Zu c.):** Der angefochtene

Aufhebungsbescheid vom 28.3.2008 verweise auf eine gesondert ergehende Begründung. Gemeint sei offenbar die Bescheidbegründung vom 27.3.2008. Am 27.3.2008 habe es den Bescheid vom 28.3.2008 aber noch gar nicht gegeben. Zudem sei am 27.3.2008 der Aufhebungsbescheid gleichen Datums noch nicht rechtswirksam gewesen. Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass sich die Bescheidbegründung vom 27.3.2008 nicht auf den Aufhebungsbescheid vom 28.3.2008 beziehen könne. Im Übrigen setze eine Bescheidaufhebung voraus, dass die Rechtswidrigkeit gewiss ist. Von einer solchen Gewissheit könne aber nach dem bereits Gesagten keine Rede sein. Schließlich sei bei der Ermessensübung nicht begründet worden, weshalb trotz vollständiger Offenlegung (im Veranlagungsverfahren betreffend 2005) der (vermeintlichen bzw angenommenen) Rechtsrichtigkeit Vorrang eingeräumt worden sei und das Verschulden des Finanzamtes ohne Bedeutung sein soll. **Zu d.):** Diesbezüglich werde auf die Ausführungen in der Berufung vom 20.2.2008 verwiesen. Demnach gingen die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge auf das zweite Dienstverhältnis zurück und seien wie dieses zu behandeln. Die im Zusammenhang mit dem ausländischen Dienstverhältnis geleisteten Sozialversicherungsbeiträge führten zu in Österreich besteuerten Geldleistungen. Es würde dem Kohärenzprinzip widersprechen und wäre diskriminierend, wenn Einnahmen besteuert würden, damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen aber unberücksichtigt blieben. Die im Zusammenhang mit dem schweizerischen Dienstverhältnis geleisteten Sozialversicherungsbeiträge stünden aber auch in einem Veranlassungszusammenhang mit den späteren österreichischen Einkünften als Höchstberuf. Sie seien daher als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen. Schließlich werde noch die unrichtige Berechnung des Progressionsvorbehaltes geltend gemacht.

Mit zwei Berufungsvorentscheidungen vom 15.7.2008 wies das Finanzamt die unter a.) bis c.) angeführten Berufungen als unbegründet ab. Mit einer dritten Berufungsvorentscheidung vom 15.7.2008 gab es der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 insoweit statt, als es den vorgebrachten Bedenken betreffend die Berechnung des Progressionsvorbehaltes Rechnung getragen hat.

Durch den Vorlageantrag vom 14.8.2008 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Im Rahmen des zweitinstanzlich durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens teilte der Bw u.a. mit E-Mail vom 13.11.2009 sinngemäß Folgendes mit: Der unter der Kennzahl 723 geltend gemachte Betrag setze sich – wie er bereits dem Finanzamt mit der Abgabe der Steuererklärung mitgeteilt habe – aus Fahrtkosten (1.208,89 €) und Wohnungsaufwendungen (2.996,37) zusammen. Der bei den Auslandseinkünften abgezogene Betrag in Höhe von 12.446,10 € setze sich aus schweizerischen und österreichischen Sozialversicherungsbeiträgen

sowie aus sonstigen Werbungskosten zusammen. Die größte Position davon (9.351,69 €) stelle der vom Schweizer Arbeitgeber fast vollständig ersetzte Betrag für die Bezahlung der Dienstgeberbeiträge für das Dienstverhältnis in der Schweiz dar, welcher im Bruttolohn ausgewiesen sei und daher auch wieder abgezogen werden müsse. Er habe insgesamt 18.197,79 € an österreichischen Sozialversicherungsbeiträgen für das Schweizerische Dienstverhältnis bezahlen müssen. Den vom Dienstgeber ersetzenen Anteil habe er von Vornherein der Schweiz zugeordnet. Den wirtschaftlich selbst zu tragenden Anteil habe er in Österreich geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

»Die vorrangig maßgebliche Bestimmung des § 299 BAO lautet:

(1) 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.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) 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.

Für die Beurteilung der strittigen Fragen ist weiters folgender rechtlicher Hintergrund von Bedeutung: Gemäß § 93 BAO hat jeder Bescheid unter anderem den Spruch und eine Begründung zu enthalten. Unter dem Spruch versteht man die Willenserklärung der Behörde, den rechtsgestaltenden oder rechtsfeststellenden Bescheidinhalt, der sich aus der Formulierung der Erledigung ergibt. Für die Bescheidqualität ist der Spruch unverzichtbar (Ritz, BAO³, § 93, Tz 5, 22 und 24). Hingegen nimmt eine fehlende Begründung einer Erledigung nicht die Bescheideigenschaft. Sie hat aber eine große Bedeutung für das Rechtsstaatsprinzip. Denn erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollzieh- und kontrollierbar (Ritz, BAO³, § 93, Tz 10, 16 und 18). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können in der Regel im Rechtmittelverfahren saniert werden. Ausnahmen von dieser Regel bestehen nach Lehre und höchstgerichtlicher Rechtsprechung im Wiederaufnahmeverfahren (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3; VwGH 21.7.1998, [93/14/0187](#)). Nach überwiegend im UFS vertretener Meinung, die auch vom Referenten geteilt wird, gilt dies auch im Aufhebungsverfahren nach § 299 BAO (UFS 22.9.2008, RV/0466-F/07). Wegen der Ähnlichkeit der beiden Verfahren hat demzufolge die Berufungsbehörde lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Bescheidaufhebung rechtfertigen. Eine andere Beurteilung würde zudem die in § 299 BAO normierte erstinstanzliche Zuständigkeit unterlaufen. Nicht zuletzt im Hinblick auf die Bedeutung der Gründe, welche die

Rechtskraftdurchbrechung unter anderem für das Berufungsverfahren als die Sache bestimmen haben, gehören Wiederaufnahme- und Behebungstatbestand wohl grundsätzlich in den Spruch des Bescheides. Lässt allerdings der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Denn Spruch **und** Begründung machen den Bescheid aus. Enthält die Begründung einen entsprechenden Verweis, so reicht es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH aus, dass der Wiederaufnahmegrund dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist (Ritz, BAO³, § 307 Tz 2; VwGH 12.6.1991, [90/13/0027](#); 28.9.1998, [96/16/0135](#)). In einem besonders gelagerten Einzelfall erschien es dem VwGH sogar ausreichend, dass der Wiederaufnahmegrund trotz Fehlen eines Verweises im Verfahrensbescheid dem in einem Sammelbescheid enthaltenen geänderten Sachbescheid entnehmbar war (VwGH 4.3.2009, [2008/15/0327](#)). Dies bedeutet zusammenfassend für den Berufungsfall, dass der Aufhebungsbescheid vom 28.3.2008 hinsichtlich des zum Ausdruck gebrachten rechtsgestaltenden Willens nicht mit dem Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 gleichgesetzt werden darf.

Der Bw verwies zur Untermauerung seines Berufungsbegehrens vor allem auf die Lehrmeinung von Tanzer/Unger, BAO 2007, zu § 161 BAO, wonach sich aus dem Gesetzeswortlaut in Verbindung mit der systematischen Position von § 161 BAO ein Gebot zur vorgelagerten Überprüfung von Steuererklärungen ergibt, dass also so genannte systematische Nachbescheidkontrollen im Gesetz keine Deckung finden. Diesem Vorbringen stimmt die Berufungsbehörde zu (ebenso Ritz, BAO³, § 161 Tz 2, 11, 12). Entgegen der Auffassung des Bw wäre allerdings die auf § 143 BAO gestützte nachträgliche Auskunftserteilung, einschließlich der Vorlage von Unterlagen sehr wohl zulässig und auch mit Zwangsstrafe erzwingbar gewesen. (Ritz, BAO³, § 111 Tz 2, § 161 Tz 13). Entgegen der Auffassung des Bw bestehen daher auch keine grundsätzlichen, gesetzlich gedeckten Bedenken gegen eine Verwertung von im Zuge von Nachbescheidkontrollen erhobenen Beweisen. Denn die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (VwGH 16.3.1993, [89/14/0281](#)). Auch wenn die vom Bw geltend gemachten Bedenken gegen systematische Nachbescheidkontrollen rein rechtlich stichhaltig sind, so erscheint es doch legitim, auf den Vorteil hinzuweisen, der einem Abgabepflichtigen aus dieser Vorgangsweise erwächst. Zunächst einmal hat sie für den Abgabepflichtigen eine deutliche Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens zur Folge. Zum zweiten fußt sie auf einem Vertrauensvorschuss, den die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen gewährt. Schließlich ist die Steuerneutralität solcher Kontrollen zu bedenken ebenso wie der Umstand, dass § 299 BAO auch dem Abgabepflichtigen bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen einen Aufhebungsanspruch einräumt. All dies mildert mögliche

Rechtsnachteile und wirkt sich kompensatorisch aus, ändert freilich nichts daran, dass eine systematische Nachbescheidkontrolle eine Verletzung von Ordnungsvorschriften darstellt, die als Rechtsfolge ermessensrelevant ist (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 52ff; SWK 34/35/2008, S 947). Hinzu kommt, dass hintereinander vorgenommene Bescheidaufhebungen zwar nicht ausgeschlossen sind, doch sind atypische Vorgangsweisen dieser Art aus dem Blickwinkel des Ermessens vor allem im Hinblick auf die Interessen der Partei an der Rechtsbeständigkeit und dem Rechtsfrieden besonders zu begründen und zu rechtfertigen (Stoll, Ermessen im Steuerrecht², 274).

Der Bw verwies in seiner Berufung auch auf die Novellierung durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, seit dem die Verletzung der Begründungspflicht nicht mehr zu den Aufhebungstatbeständen zählt. Dieser Verweis ist nicht geeignet das Berufungsbegehren zu tragen, denn er betrifft eine überholte Rechtslage. Liest man die vom Bw zitierte Kommentarstelle weiter (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 299 Anm. 15), wird unter anderem aufgrund der dort wiedergegebenen Gesetzesmaterialien klar, dass § 299 Abs. 1 BAO idF AbgÄg 2003 die Aufhebungstatbestände wieder weiter fasste. Oder mit anderen Worten: Der Spruch eines Bescheides erweist sich beispielsweise auch dann als rechtswidrig, wenn der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht bekannt war oder wenn aus ihm (im Zweifel zusammen gelesen mit der Begründung) nicht der Behebungstatbestand hervorgeht, auf den die Behörde die Durchbrechung der Rechtskraft stützt.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen erweist sich das Berufungsbegehren aus folgenden Gründen als weitestgehend nicht berechtigt:

Zu a.): Der Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008 ist kein Nichtbescheid. Er hat sich aber im Spruch, also hinsichtlich des rechtsgestaltenden Bescheidinhaltes als nicht richtig erwiesen, da er abgesehen von der fehlenden Ermessensbegründung keinen Bescheidaufhebungsgrund anführt. Hingegen entspricht der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 27.3.2008 den gesetzlichen Voraussetzungen. Denn ihm ist trotz knapper Formulierung mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, was die Behörde will (Spruch) und weshalb sie es will (Begründung), wobei Spruch und Begründung im Gesetz Deckung finden. Zwar ist dem Bw einzuräumen, dass der formale Spruch des ursprünglichen Aufhebungsbescheides vom 7.2.2008 und der formale Spruch des Aufhebungsbescheides vom 28.3.2008 wortident sind. Da es aber auf den insgesamt in einem Bescheid zum Ausdruck gebrachten rechtsgestaltenden Willen ankommt, also auch die jeweilige Begründung mitzulesen ist, kann letztlich von identen Sprüchen (im weiteren hier maßgeblichen Sinn) nicht die Rede sein. Zu Recht hat das Finanzamt im Übrigen insbesondere auch darauf hingewiesen, dass der Bw

durch die Aufhebung der Aufhebung nicht beschwert ist, hat er doch selbst in der Berufung vom 20.2.2008 eine solche Maßnahme unter anderem begehrte.

Zu b.: Aus der eingangs zitierten Bestimmung ergibt sich klar und eindeutig die Wirkung einer Bescheidaufhebung, nämlich dass durch sie das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Völlig zu Recht hat deshalb das Finanzamt im Aufhebungsbescheid vom 27.3.2008 und im Zurückweisungsbescheid gleichen Datums darauf hingewiesen, dass nicht nur der Aufhebungsbescheid vom 7.2.2008, sondern auch der Einkommensteuerbescheid gleichen Datums nicht mehr zum Rechtsbestand zählt. Daraus wiederum folgt, dass sich die Berufung vom 20.2.2008 gegen nicht mehr existente Bescheide richtet. Diese Berufung wurde daher vom Finanzamt mit Recht als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz12). (Eine Gegenstandsloserklärung wie vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.1987, 87/14/0137, offen gelassen bzw von Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 299 Anm. 25 vertreten, hätte aus der Sicht des Rechtsschutzes des Bw faktisch zum selben Ergebnis geführt.) Die Berufung gegen den zu Recht ergangenen Zurückweisungsbescheid ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zu c.: Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es zulässig, auf gesondert noch ergehende oder auch auf bereits bekannt gegebene Begründungen zu verweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 15 und § 245 Tz 8). Der Aufhebungsbescheid vom 28.3.2008 und die gesondert ergangene Begründung vom 27.2008 verweisen gegenseitig aufeinander in einer Deutlichkeit, die keinerlei Zuordnungszweifel zulässt. Selbst der Bw führt in der Berufung aus, mit der gesondert ergehenden Begründung sei "**offenbar**" die Bescheidbegründung vom 27.3.2008 gemeint. Dem ist zuzustimmen. Denn diese Begründung bezieht sich nach ihrem einleitenden und durch besondere Formatierung hervorgehobenen Wortlaut unter anderem ausdrücklich auf den "*Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 6.9.2007*" ..., datierend vom "28.3.2008".

Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides wird auf die nachfolgenden, "Zu d.:" ergehenden Ausführungen verwiesen. Der Bw brachte zutreffend vor, dass eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt. Die erforderliche Gewissheit ist nach Überzeugung des Referenten gegeben. Denn es entspricht einem ehernen Grundsatz des Ertragsteuerrechtes, dass Ausgaben im unmittelbaren Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ebenfalls keine Steuerwirkung zu entfalten vermögen (Doralt/Kofler, EStG¹¹ § 20 Tz 148ff und die dort angeführte Judikatur; Jakom/Baldauf EStG, 2009 § 20 Rz 92). Nichtabzugsfähig sind demnach Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen, die auf Grund eines

Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind
(Doralt/Kofler, EStG¹¹ § 20 Tz 152/4 und die dort angeführte Judikatur)

Nach Auffassung des Bw sprechen die (vermeintlich) völlige Offenlegung im Veranlagungsjahr 2005 und seine steuerliche Zuverlässigkeit gegen die Ermessensübung. Diesem Vorbringen vermag der Referent nicht zu folgen. Zum einen hat die Offenlegung erklärungs- bzw jahresbezogen zu erfolgen. Das bedeutet, dass eine allfällige Offenlegung hinsichtlich des Jahres 2005 keine Wirkung hinsichtlich des Jahres 2006 hat. Zum zweiten wurden im Jahr 2005 Sozialversicherungsbeiträge im Zusammenhang mit dem Schweizer Dienstverhältnis weder bezahlt noch als Werbungskosten geltend gemacht. Fehlten aber entsprechende Eintragungen bei der Kennzahl 717 im Jahr 2005, so war diesbezüglich für das Folgejahr auch nichts abgeklärt bzw abklärungsbedürftig. Zum dritten ist zu bedenken, dass der Bw im Streitjahr durch seinen steuerlichen Vertreter offensichtlich unter Berufung auf den im vorangegangenen Absatz dargestellten Grundsatz von den unter der Kennzahl 440 erklärten Auslandseinkünften vorweg (das heißtt ohne Darstellung der Rechenoperation und der einzelnen Abzugsposten) den Betrag von 12.446,10 € bereits in Abzug gebracht hat (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25.3.2008, E-Mail vom 13.11.2009), während er die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 8.230,20 €, die allein auf Grund des schweizerischen Dienstverhältnisses angefallen sind, zur Gänze als voll auf die inländischen Einkünfte entfallend und abzugsfähig dargestellte. Die unterschiedliche Zuordnung von mit demselben Dienstverhältnis im Zusammenhang stehenden Dienstnehmerbeiträgen einerseits und Dienstgeberbeiträgen andererseits ist aber falsch, inkonsistent und nicht tragfähig begründbar. Dieses Verhalten mag auf einen Rechtsirrtum zurück gehen, verdient aber nicht die Bezeichnung zuverlässig bzw offen. Dass die nachträgliche Vorlage der Unterlagen auch unter Androhung einer Zwangsstrafe möglich gewesen wäre und dass die BAO grundsätzlich kein Beweisverwertungsverbot kennt, wurde bereits ausgeführt.

Wie bereits ausgeführt wurde, billigt die Lehre bei mehrfachen, hintereinander erfolgenden Aufhebungen dem Abgabepflichtigen ein erhöhtes Interesse an der Rechtskraft zu. Im Berufungsfall wiegen aber das soeben beschriebene Verhalten des Bw und die steuerlichen Auswirkungen dieses Verhaltens schwerer als Billigkeitsüberlegungen. Denn wer durch offensichtlich unrichtige Zuordnung von Werbungskosten in der Höhe von 8.230,20 € einen rechtswidrigen Steuervorteil von ca. 2.500 € erlangt, dem ist auch bei zwei bzw drei hintereinander erfolgenden Bescheidaufhebungen kein so starkes Interesse an der Rechtsbeständigkeit zuzubilligen, dass dadurch das öffentliche Interesse an der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit aufgewogen würde.

Zu d.: Wie bereits ausgeführt wurde, entspricht es einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Dieses Grundprinzip nimmt den strittigen Aufwendungen nicht den Charakter von Werbungskosten, verhindert aber, dass sie voll wirksam werden.

Hinsichtlich der Zuordnung der strittigen Beitragszahlungen und der rückerstatteten Beträge wird auf die Korrespondenz mit der VGKK verwiesen. Aus ihr geht klar und eindeutig hervor, dass die Beitragsleistungen in Höhe von 8.230,20 € allein durch das Schweizer Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Ebenso wurde aber im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren auch klar, dass die Rückerstattung allein durch die vorausgegangene Vorschreibung bedingt ist. Nach Überzeugung des Referenten, die vom Finanzamt geteilt wird, verlangt dies eine korrespondierende, dem Berufungsbegehren entsprechende Behandlung. Dies bedeutet, dass der Erstattungs-Betrag in Höhe von 973,18 €, bisher tarifsteuerlich erfasst mit 834,16 €, von den inländischen steuerpflichtigen Einkünften in Abzug zu bringen und den steuerfrei zu stellenden Auslands-Einkünften hinzurechnen ist.

Das Prinzip der Kohärenz steht der eingeschränkten Wirksamkeit der Beitragszahlungen, die allein durch das ausländische Dienstverhältnis veranlasst sind, ebensowenig wie das im Freizügigkeitsabkommen normierte Diskriminierungsverbot entgegen (vgl. UFS 11.1.2008, RV/0267-F/07). Entgegen der Auffassung des Bw vermag der Referent nicht zu erkennen, weshalb und wodurch der Bw im Recht auf Freizügigkeit verletzt sein soll, wirkt sich das dargestellte Abzugsverbot bei ihm doch völlig unabhängig von seinem (Ausländer- bzw Inländer-) Status aus und greift die lediglich klarstellende Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG sogar überwiegend in Fällen, die gar keinen zwischenstaatlichen Bezug aufweisen. Dabei wird durchaus eingeräumt, dass das Abzugsverbot im Berufungsfall letztlich auf eine Auslandsbeschäftigung bzw auf die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarte Quellenzuteilung zurückzuführen ist. Allerdings verpflichten weder der EG-Vertrag und noch weniger das mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen zur Vereinheitlichung der Ertragsteuern. Vielmehr ist die Ertragsteuerautonomie der Mitgliedstaaten umfassend angelegt (Beiser, SWI 2008, 59 ff). Sie beinhaltet die Freiheit in der Gestaltung nationaler Ertragsteuern (*Gestaltungsautonomie*), die Freiheit in der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten (*Aufteilungsautonomie*) und die Freiheit in der wechselseitigen Koordination nationaler Ertragsteuern im Sinn einer die Grundfreiheiten wahren Einmalerfassung (*Koordinationsautonomie*). Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags hingegen verbieten Diskriminierungen, Beschränkungen sowie Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen. Sie fordern positiv formuliert Gleichbehandlung, Beschränkungsfreiheit und eine konsistente Einmalerfassung (Beiser, SWI 2008, 59; Loukota/Jirousek, SWI 7/2007). In analoger Anwendung dieser Grundsätze auf den Berufungsfall, in dem sich der Bw grundsätzlich auf

das Freizügigkeitsabkommen berufen darf, bedeutet dies, dass gerade der angewandte Grundsatz einer konsistenten Einmalbesteuerung dient. So wie die Aufteilung grenzüberschreitend erwirtschafteter Gewinne, die sich aus der Differenz von Betriebseinnahmen und korrespondierenden Betriebsausgaben ergeben, nach dem Arm's-length-Prinzip mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags harmoniert, so entspricht es dem Freizügigkeitsabkommen, dass der Staat, der bestimmte Einkünfte steuerfrei stellt, die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auch nicht (voll) steuermindernd berücksichtigt.

Zum Kohärenzprinzip als Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung hat sich der EuGH mehrfach differenzierend geäußert (SWI 5/2005, 233, FN 48). Da keine gemeinschafts- bzw abkommensrechtliche Diskriminierung festgestellt werden konnte, erübrigen sich diesbezügliche Ausführungen.

Der Bw hat bemängelt, es sei abkommens- und gemeinschaftsrechtlich nicht gedeckt, die in Österreich geleisteten Sozialversicherungsbeiträge in Österreich nicht zum Abzug zuzulassen, hingegen aber die daraus resultierenden Sozialversicherungsleistungen zu besteuern. Der Referent vermag diesen Standpunkt nicht zu teilen. Der Bw übersieht nämlich, dass die strittigen Sozialversicherungsbeiträge eine unmittelbare und direkte Folge des ausländischen Dienstverhältnisses sind, wohingegen sie mit möglichen zukünftigen Pensionsleistungen nur in indirektem Zusammenhang stehen. Hinzu kommt noch, dass im gegenwärtigen Zeitpunkt über den zukünftigen Wohnsitz des Pensionsempfängers, ja nicht einmal über dessen Person bzw dessen allfällige Rechtsnachfolger, und damit auch nicht über den Staat, dem das Besteuerungsrecht allenfalls zukommen wird, sichere Feststellungen getroffen werden können.

Der Bw hat unter dem Titel "*Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten*" 4.205,26 € als Werbungskosten geltend gemacht. Der Werbungskostencharakter dieser Aufwendungen, die sich aus Fahrtkosten (1.208,89 €) und Wohnungsaufwand (2.996,37 €) zusammensetzen (siehe E-Mail vom 13.11.2009), ist nicht strittig. Strittig ist lediglich ihre Zuordnung. Während das Finanzamt auf dem Standpunkt steht, die strittigen Fahrtkosten stünden so wie die Auslands-Nächtigungskosten allein mit dem ausländischen Dienstverhältnis im Zusammenhang, vertritt der Bw die Meinung, die Fahrtkosten seien voll (bei den inländischen Einkünften) abzugsfähig. Begründend führte der Bw im Schriftsatz vom 25.3.2008 aus, den Hauptteil der Einkünfte habe er weiterhin in Österreich erarbeitet. Die Tätigkeit in der Schweiz habe nur kurze Zeit gedauert. Wäre die doppelte Haushaltsführung nicht aufrecht erhalten worden, wäre das Erzielen der österreichischen Einkünfte gar nicht möglich gewesen.

Nach Überzeugung der Berufungsbehörde sind die strittigen Fahrtkosten, die im Übrigen nicht aus Familienheimfahrten, sondern aus beruflich bedingten Fahrten zwischen zwei Arbeitsorten resultieren (vgl. VwGH 16.7.1996, [96/14/0033](#); UFS 19.7.2005, RV/0248-F/04; LStR Rz 383d) sowohl durch das ausländische als auch durch das inländische Dienstverhältnis veranlasst.

Hätte der Bw diese Fahrten nicht unternommen, hätte er nicht an zwei verschiedenen Orten Einkünfte erzielen können. Insoweit liegt auch ein Unterschied zu den Nächtigungsaufwendungen vor. Denn hätte der Bw nicht in der Schweiz am Ort seiner Arbeit genächtigt, wäre es ihm allein unmöglich gewesen, die ausländischen Einkünfte zu erzielen. Die geltend gemachten Reisekosten sind deshalb aliquot den steuerpflichtigen und den steuerfrei zu stellenden Einkünften zuzuordnen (vgl. Jakom/Baldauf EStG 2009, § 20 Rz 92; UFS 19.5.2003, RV/3910-W/02), während die Nächtigungsaufwendungen zur Gänze bei den ausländischen Einkünften zu berücksichtigen sind. Die Aufteilung erfolgte im Verhältnis der inländischen zu den ausländischen Einkünften nach dem Schlüssel 60:40. Der Betrag von 725,33 € war dementsprechend bei den inländischen nichtselbständigen Einkünften in Abzug zu bringen und korrespondierend bei den ausländischen Einkünften hinzuzurechnen.

Der Bw hat in der Berufung vom 16.6.2008 begehrts, den Progressionsvorbehalt im Sinne der jüngsten Judikatur (EuGH 12.12.2002, Rs [C-385/00](#), de Groot) zu berechnen. Diesem Begehren ist das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 15.7.2008 zu Recht gefolgt.

Was die materiellrechtliche Streitfrage anlangt, war der Berufung aus den dargelegten Gründen teilweise stattzugeben. Im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Feldkirch, am 17. November 2009