



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 7

GZ. RV/4330-W/09,

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. XX-XX.19XX, A\_whft., vom 29. Oktober 2009 gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 21. Oktober 2009 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 3. Juni 2009 und gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 21. Oktober 2009 entschieden:

### S p r u c h

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 3. Juni 2009 wird Folge gegeben. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 21. Oktober 2009 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21. Oktober 2009 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber reichte im Mai 2009 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 samt Beilagen beim Finanzamt ein, in der er unter anderem den Werbungskostenabzug für Reisekosten in Höhe von € 1.431 beanspruchte. Das Finanzamt führte mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3. Juni 2009 ein erklärungsgemäße Veranlagung durch.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die erklärten Reisekosten dem Bw. nicht zustünden. Mit Bescheid vom 21. Oktober 2009 hob das

Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 9. Juni 2009 gemäß § 299 BAO auf. Die Bescheidbegründung mittels automatisierten Begründungscodes lautete wie folgt:

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

Im gleichzeitig erlassenen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2008 wurden die Werbungskosten entsprechend vermindert und in der Begründung ausgeführt, dass der Bw. als Berufsoffizier bei sämtlichen seiner Reisen eine Verpflegungsmöglichkeit zu günstigen Konditionen (in der Kasernenküche oder durch Teilnahme an der Truppenverpflegung) habe, sodass bei den Reisen kein Verpflegungsmehraufwand gegenüber seinem normalen Kasernenaufenthalt vorliege.

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 29.10.2009 gegen den „Bescheid vom 21.10.2009“ fristgerecht Berufung und beantragte darin (wörtlich) „die Aufhebung der Aufhebung des Bescheides vom 3. Juni 2009“ und führte begründend aus, dass die Bescheidbegründung nicht schlüssig und objektiv und somit nicht rechtens sei. Die Sachlage habe sich gegenüber dem Erstbescheid nicht geändert und das Vorliegen von Verpflegungsaufwand, wie von der Behörde geschildert, sei keine Voraussetzung für die Differenzwerbungskosten in Höhe des Tagesgeldes gemäß §26 Z. 4 EStG.

Das Finanzamt vermerkte handschriftlich auf der Berufung „E 2008 lt. Begr.“ sowie auf dem Aufhebungsbescheid „nicht beeinsprucht“ und legte dem UFS nach Erlassen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung und dagegen rechtzeitig erhobenen Vorlageantrag das Rechtsmittel mit Vorlagebericht vom 21. Dezember 2009 vor.

Da die Berufung objektiv mit Mängel behaftet war, musste dem Bw. vom UFS mit Bescheid vom 17.02.2011 die Behebung dieser Mängel aufgetragen werden. Anlässlich einer niederschriftlichen Parteieneinvernahme nahm der Bw. die Mängelbehebung vor und erklärte, dass sich die Berufung gegen beide Bescheide – den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und den Einkommensteuerbescheid 2008 – richte. So wie schon beantragt, begehre er die Aufhebung des Aufhebungsbescheides. Hinsichtlich des ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.10.2009 richte sich das Begehr auf Berücksichtigung der erklärten Reisekosten. Nach Ansicht des Bw. würden ihm nach den Lohnsteuerrichtlinien – zumindest zum Teil – diese Differenzwerbungskosten zustehen.

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

## **1. Aufhebungsbescheid**

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

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Demnach gestattet § 299 BAO Aufhebungen also nur dann, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 9ff).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (vgl. § 20 BAO). Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 52f; Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003, 240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003, 240). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen in der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden die Aufhebungsgründe enthalten sein (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen werden, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. Ritz, BAO3, § 93 Tz 10). Die

Begründung hat außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Ausgehend von dieser Rechtslage wird Folgendes festgestellt:

Die Begründung des angefochtenen Aufhebungsbescheid erschöpft sich in der Wiedergabe des Gesetzeswortlautes:

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

Damit ist aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Erfordernis einer ausreichenden Begründung dieses Verfahrensbescheides nicht erfüllt. Durch das Zitieren eines Gesetzeswortlautes werden lediglich die Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit der zitierten Norm ist. Welchen Sachverhalt und damit „welche Sache“ die Behörde unter die zitierte Gesetzesbestimmung subsumiert hat, steht damit aber nicht fest.

Aus der vorliegenden "Begründung" kann somit nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigt hätten. Zudem fehlt hier auch die Darstellung der Überlegungen des Finanzamtes zur Ermessensübung (der Vollständigkeit halber wird allerdings bemerkt, dass der Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensübung für sich allein als nicht wesentlich gilt und für sich allein auch nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. Stoll, BAO, 2944).

Wenn aber der als Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt wird, ist auch nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist.

Im vorliegenden Fall kann übrigens auch die Begründung des Sachbescheides vom 21. Oktober 2009 die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren. Zum einen enthalten weder Verfahrensbescheid noch Sachbescheid einen Hinweis bzw. Verweis auf die Begründung des anderen Bescheides. Fehlt aber ein derartiger Hin- bzw. Verweis im

Aufhebungsbescheid, so ist die Begründung des Sachbescheides auch nicht Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides.

Zum anderen ist bei der allgemeinen Sachverhaltsfeststellung im Sachbescheid „Verpflegung bei den Reisen zu günstigen Konditionen“ die Gewissheit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit, die eine Aufhebung rechtfertigt, nicht gegeben (vgl. Differenzwerbungskosten hinsichtlich Übungsgebühren gem. § 72 RGV: VwGH, 27.06.1989, 88/14/0197).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates stellt das bloße Zitieren des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung des die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes somit keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO dar.

Der Aufhebungsbescheid ist daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Begründungsmangel ist im Berufungsverfahren nicht sanierbar, denn im Berufungsverfahren darf nur jene Aufhebungsgrund „nur jene „Sache“ berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt ist. Die Berufungsbehörde darf eben nicht eine Bescheidaufhebung auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl. UFS in st.Rsp.:13.04.2010, RV/0904-W/09 7.6.2006, RV/0815-W/06; 10.10.2006, RV/0557-I/06; 7.12.2006, RV/0247-F/06; 5.6.2007, RV/0383, 0397-G/07; 4.7.2007, RV/0005-I/05 u.a.).

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid war also statzugeben, und der Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Damit erübrigte es sich auch noch auf das weitere materiellrechtliche Berufungsvorbringen einzugehen.

## **2. Sachbescheid**

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nicht zulässig ist eine Berufung u.a. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO3, § 273 Tz 2 und 6).

Wie bereits erwähnt, tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid (vgl. Punkt 1.) ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 62). Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 3. Juni 2009 ist somit wieder in den Rechtsbestand getreten und formell rechtskräftig.

Die Berufung gegen den seine rechtliche Existenz verlorenen Einkommensteuerbescheid 2008 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO3, § 273 Tz 2 und Tz 6).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. März 2011