



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberaterin, vom 10. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch AA, vom 3. Juni 2009 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2007 sowie Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid vom 3. Juni 2009, mit welchem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19. August 2008 gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben wird, wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) aufgehoben.

Mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 3. Juni 2009 ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom gleichen Tag aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Hierdurch gehört der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19. August 2008 wieder dem Rechtsbestand an.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 3. Juni 2009 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige unterrichtet Psychologie, Philosophie, Deutsch und Darstellendes Spiel an einem Gymnasium. In der für das Jahr 2007 beim Finanzamt auf elektronischen Weg eingereichten Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und Werbungskosten für Arbeitsmittel (106,20 €), für Fachliteratur (146,93 €), für Reisekosten (1.641,52 €), für Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten (2.498 €) sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von 255 € geltend gemacht.

Das Finanzamt erließ mit Ausfertigungsdatum 19. August 2008 einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend Einkommensteuer unter Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 4.647,65 €.

Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2009 ersuchte das Finanzamt die Abgabepflichtige unter Fristsetzung bis 22. Jänner, u.a. eine detaillierte schriftliche Aufstellung samt Kopie der Belege aller im Zuge der Veranlagung geltend gemachten Werbungskosten nachzureichen sowie die Notwendigkeit der Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte schriftlich zu begründen.

Dieser Aufforderung zur Vorlage der Belege bzw zur Begründung der beruflichen Notwendigkeit wurde (vermeintlich) nicht Folge geleistet.

Das Finanzamt hob in weiterer Folge mit Bescheid vom 3. Juni 2009 den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 gemäß § 299 BAO auf und führte in der Bescheidbegründung Folgendes aus:

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.

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 Bescheid wurde hinsichtlich der Werbungskosten und Sonderausgaben geprüft.

In dem mit selben Datum erlassenen Bescheid betreffend Einkommensteuer wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten berücksichtigt und in der Begründung zu diesem Bescheid Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2007 vom 3.6.2009, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 10. Juni 2009 wurde sowohl gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 3.6.2009 als auch gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3.6.2009 Berufung erhoben und darauf verwiesen, dass offensichtlich ein Kommunikationsfehler passiert sei, da der Vorhalt des Finanzamtes vom 9. Jänner 2009 mit e-mail vom 19.1.2009 beantwortet worden sei und die angeforderten Unterlagen zur leichteren Administration zur Gänze eingescannt worden seien. Die betreffende e-mail samt eingescannten Beilagen wurde der Berufung beigelegt.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge mit Ausfertigungsdatum 19. August 2009 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer, mit welcher die geltend gemachten Werbungskosten, mit Ausnahme der Kosten für den Besuch diverser Seminare, anerkannt wurden. Über die Berufung gegen den Bescheid mit dem der Einkommensteuerbescheid 2007 aufgehoben wurde, wurde nicht abgesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO

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). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Aufhebungsgründe enthalten sein. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Rz 10). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Begründungsmangel des Aufhebungsbescheides hinsichtlich der Ermessentscheidung kann im Berufungsverfahren saniert werden.

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Das Finanzamt hat **hinsichtlich der Begründung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides im angefochtenen Aufhebungsbescheid auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen.**

Somit gilt die im Sachbescheid dargelegte Begründung – „**Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen**“ – auch als Begründung des Aufhebungsbescheides. Daher war zunächst zu überprüfen, ob die im Sachbescheid angeführte Begründung eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2007 aufzeigt.

§ 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.
- (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.

Rechtlich liegen zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können. Werden beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl Ritz: BAO Kommentar, 3. Aufl., Tz 45 zu § 299).

Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die "Gewissheit" der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (Ritz, BAO, § 299 Rz. 13 unter Hinweis auf Stoll, BAO, 2888).

Nach der zitierten Literaturstelle (Stoll, BAO, Wien 1994, 2888) hat die Anwendung des Aufhebungstatbestands des § 299 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG BGBI I Nr. 97/2002 zur Voraussetzung, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig ist, nicht dass er möglicherweise rechtswidrig sein könnte. Nicht die potentielle Verletzung des materiellen Rechts, nicht Mängel im Verfahren, die eine rechtswidrige Bescheidsgestaltung zur Folge haben konnten, nicht die Möglichkeit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides, sondern die Feststellung

der falschen Rechtsanwendung rechtfertige die Bescheidbehebung. Nur wenn die nachträgliche Beurteilung zur Gewissheit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides und damit zumindest in ebenso hohem Maße zur belegbaren und begründeten Gewissheit der Richtigkeit des Aufhebungsgrundes führe, sei die Behebung des Bescheides zulässig.

Die Aufhebung setzt sohin nach dem eindeutigen Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ("... Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist") die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und der Rechtslage voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 11 bis 13). Die bloße Möglichkeit der Unrichtigkeit, sei es ob der angenommene Sachverhalt nicht richtig sein könnte, oder ob die zu Grunde gelegte Rechtsansicht nicht richtig sein könnte, reicht nicht aus.

Im Hinblick auf die in der Judikatur (RV/0248-L/09 24.2.2011) und Literatur (Tanzer/Unger, BAO 2007, 2. Aufl., 94; Gassner in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 296 f; Heinrich in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 166 f; Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 42 Rz 22; Rombold, SWK 32/2005, S 910; Tanzer/Unger, SWK 34/35/2008, S 947) erhobene Kritik an den systematischen Nachbescheidkontrollen durch die Abgabenbehörden erster Instanz, mit der Begründung, dass diese mit der derzeitigen Gesetzeslage nicht vereinbar seien, vertritt der Referent die Auffassung, dass bei Anwendung des § 299 BAO und der diesbezüglich geforderten Gewissheit der Rechtswidrigkeit, die Abgabenbehörde erster Instanz verpflichtet ist, vorab sämtliche, ihr zur Verfügung stehenden verfahrensrechtlichen Maßnahmen auszuschöpfen, um die Gewissheit der Rechtswidrigkeit zu überprüfen bzw. zu untermauern.

Das Finanzamt hat im streitgegenständlichen Fall die Abgabepflichtige mit einem Ersuchen um Ergänzung aufgefordert, u.a. eine detaillierte schriftliche Aufstellung samt Kopie der Belege aller im Zuge der Veranlagung geltend gemachten Werbungskosten nachzureichen sowie die Notwendigkeit der Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte schriftlich zu begründen. Diesem Ersuchen wurde aus der Sicht des Finanzamtes (vermeintlich) nicht Folge geleistet.

In einem solchen Fall hätte aber die Abgabenbehörde erster Instanz die Möglichkeit gehabt, die Befolgung dieses Ersuchens um Ergänzung mit Zwangsstrafe (§ 111 BAO) zu erzwingen. Hätte im vorliegenden Fall das Finanzamt die Abgabepflichtige (unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist) aufgefordert, das Ergänzungsersuchen zu beantworten, hätte der Irrtum in Bezug auf die vermeintliche Nichtbeantwortung dieses Ersuchens aufgeklärt werden können und wäre der Einkommensteuerbescheid auch nicht mit der streitgegenständlichen Begründung behebbar gewesen.

Vielmehr hätte die Abgabenbehörde erster Instanz vor Behebung des Einkommensteuerbescheides die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Seminarkosten unter Berücksichtigung des von der Abgabepflichtigen erstatteten Vorbringens auf die materiell rechtliche Abzugsfähigkeit prüfen und die diesbezügliche Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides entsprechend wie nunmehr in der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid begründen können.

Gerade aus dem Umstand, dass erst nach Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO, **nach Durchführung weiterer umfangreicher Sachverhaltsermittlungen**, eine entsprechende materiell rechtliche Überprüfung der geltend gemachten Werbungskosten durch die Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommen wurde, ergibt sich, dass die Rechtswidrigkeit im Zeitpunkt der Erlassung des streitgegenständlich angefochtenen Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO in keinerweise mit Gewissheit festgestanden hat.

Ergänzend wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass die Nichtbefolgung eines Ersuchens um Ergänzung allein noch keinen Verfahrenstitel zur Aufhebung eines Bescheides darstellt (vgl. Ritz, BAO³, § 161, Tz 13).

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz weder eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO aufgrund von Tatsachen bestätigen darf, die das Finanzamt nicht herangezogen hat, noch einen Verfahrenstitel durch einen anderen, wie etwa § 293b BAO, ersetzen darf, da dies ihre durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten würde.

Im Berufungsverfahren dürfen nämlich nur jene Aufhebungsgründe untersucht werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes aufgezählt wurden. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf weder eine fehlende Begründung nachholen noch die Aufhebung eines Bescheides auf einen von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogenen Wiederaufnahmegrund stützen (RV/0800-L/06 v. 24.10.2007).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides, wie bereits ausgeführt, damit begründet, dass „die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden konnten, als die Beweismittel vorlagen“. Der Unabhängige Finanzsenat müsste im streitgegenständlichen Fall die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides nunmehr anhand der vorgelegten Beweismittel überprüfen und würde dies bei tatsächlich vorliegender Rechtswidrigkeit, zu einem unzulässigen Austausch der Rechtswidrigkeitsbegründung führen.

Der Aufhebungsbescheid war daher aus den voranstehend angeführten Gründen gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

2. Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer:

Mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs. 1 BAO) scheidet auch ein mit diesem gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundener, einen aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid aus dem Rechtsbestand aus.

Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt somit vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide (bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (vgl. zB Zorn, in Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 253 ff; Stoll, BAO, 2894 ff; Tanzer, in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren, 197 ff; Keppert, ecolex 2000, 65; Ritz, BAO, § 299 Rz. 62; VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032).

Da somit der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3. Juni 2009 mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 3. Juni 2009 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, wurde die Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid nachträglich unzulässig und ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Insoweit erübrigen sich auch Ausführungen dahingehend, ob gerade im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v. 29.1.1994, 90/14/0215, 22.9.2005, 2003/14/0090) und der in der Literatur vertretenen Rechtsauffassung (u.a. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 1 und 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) die streitgegenständlichen Kosten in Zusammenhang mit den Besuchen der Seminare durch die Berufungswerberin, tatsächlich wie vom Finanzamt vertreten, nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen wären.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. August 2011