



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 30. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. August 2009 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 19. März 2009 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuerbescheid 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3. August 2009 scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 19.3.2009 den Einkommensteuerbescheid 2008 für die Bw. Dieser Bescheid wurde sodann von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 3.8.2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit selben Datum ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen. Der Aufhebungsbescheid wurde damit begründet, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den in Folge ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid wurde rechtzeitig Berufung eingebracht. Im Wesentlichen wurden dabei Ausführungen zum Inhalt des geänderten Einkommensteuerbescheides gemacht, hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei Anwendung der

Rechtsansicht der Bw. der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid im Spruch nicht unrichtig sei, also die Voraussetzung für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht gegeben sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 18.2.2010 wurden die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen darzustellen (Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 299 Tz 40 und weitere Nachweise, ÖStZ 2003, 240). Der Bescheid, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19.3.2009 aufgehoben wurde, wurde lediglich mit dem wiedergegebenen Normtext des § 299 Abs. 1 BAO begründet.

Unabhängig davon, dass gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3.8.2009) zu verbinden ist, liegen ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO (hinsichtlich Wiederaufnahme- und Sachbescheid) rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 45). Die Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 44).

In der Folge führt also die in § 299 Abs. 2 BAO angeordnete Verbindung von Aufhebungs- und Sachbescheid nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt bzw. nach Belieben die Begründung des Sachbescheides als Begründung für den Wiederaufnahmebescheid herangezogen werden kann oder umgekehrt. Daraus ist zu schließen, dass an die Begründung für einen Aufhebungsbescheid (Verfahrensbescheid) gemäß § 299 Abs. 1 BAO dieselben strengen Anforderungen zu stellen sind wie für die Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Das kann auch daraus geschlossen werden, dass das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen eine Aufhebung gemäß § 299 BAO und umgekehrt nicht ausschließt (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 41). Allerdings sind für die Aufhebung gemäß § 299 BAO die zeitlichen Grenzen des § 302 BAO zu beachten.

Die Prüfung der Zulässigkeit zur Aufhebung durch die Berufungsbehörde beschränkt sich daher auch für Aufhebungsbescheide darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid aus

den von ihr angeführten Gründen gemäß § 299 BAO aufheben durfte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte also bereits im Aufhebungsbescheid

(Verfahrensbescheid) begründen müssen, worin ihres Erachtens die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides (Unrichtigkeit des Bescheidspruches im Sinn einer mangelnden Übereinstimmung mit dem Gesetz) zu sehen ist. Da sich aber die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz in der Begründung zum Aufhebungsbescheid in der Wiedergabe des Normtextes erschöpfen, fehlt jede Begründung für die Aufhebung (vgl. zur fehlenden Begründung von Aufhebungsbescheiden auch GZ. RV/0663-I/06; GZ. RV/0557-I/06; GZ. RV/0005-I/05; GZ. RV/0246-F/08). Durch Zitat eines Normtextes werden nur Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit eines zitierten Normtextes ist. Ein Sachverhalt kann so aber nicht festgestellt werden.

Durch Aufhebung des aufhebenden Bescheides vom 3.8.2009 durch die entscheidende Behörde tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befand (§ 299 Abs. 3 BAO), sodass der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19.3.2009 wiederauflebt, während der Einkommensteuerbescheid vom 3.8.2009 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 60 f).

Weiters ist zu bemerken, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Gründe für die Ermessensübung bezüglich der Aufhebung nicht darstellte (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 40, Tz 52 f). Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Februar 2011