



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Marsoner & Partner GmbH, vom 12. Juni 2007 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 28. Oktober 1999 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998, mit dem eine erklärungsgemäße Veranlagung durchgeführt wurde. Im Anschluss an eine Außenprüfung erließ das Finanzamt am 14. Mai 2001 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – ua. einen neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998. Am 12. Juni 2001 erhob der (damalige) steuerliche Vertreter der Abgabepflichtigen fristgerecht Berufung ua. gegen die genannten aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuer, jeweils für das Jahr 1998.

Am 11. Oktober 2006 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, mit der der Berufung gegen den Bescheid vom 14. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 (Sachbescheid) stattgegeben wurde. Die Umsatzsteuer wurde wiederum auf der Grundlage der eingereichten Steuererklärung (dem Erstbescheid vom 28. Oktober 1999 entsprechend)

festgesetzt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2007 wurde der Berufung gegen den Bescheid vom 14. Mai 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1998 ebenfalls stattgegeben; der angefochtene Verfahrensbescheid wurde gleichzeitig aufgehoben. Die beiden Berufungsvorentscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

Am 16. Mai 2007 erließ das Finanzamt einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 aufgehoben wurde. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag „des Kunden“ oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Mit Rechnung vom 4. März 1998 habe die Abgabepflichtige einen „*Niederflur-Schubgelenk-Omnibus*“ zum ermäßigten Umsatzsteuersatz von 12 % verkauft. Gemäß § 29 Abs. 6 UStG 1994 sei der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 (Stammfassung) auf steuerbare Umsätze ab dem 1. Jänner 1997 demgegenüber nicht mehr anzuwenden. In Verbindung mit dem Aufhebungsbescheid erließ das Finanzamt am 24. Mai 2007 eine neue (stattgebende) Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998, mit der die Veräußerung des Omnibusses dem Normalsteuersatz von 20 % unterzogen wurde.

Gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 erhob die Abgabepflichtige am 12. Juni 2007 fristgerecht Berufung, mit der die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides beantragt wurde. Die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 sei bis zur Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 Gegenstand eines beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Innsbruck, anhängigen Berufungsverfahrens gewesen. Bis zu diesem Zeitpunkt habe die bereits eingetretene Verjährung eine Berufungsentscheidung nach § 209 a Abs. 1 BAO nicht gehindert. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 habe das Finanzamt die Abgabepflichtige hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 durch eine erklärungsgemäße Veranlagung klaglos gestellt. Ab dieser Klaglosstellung durch die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 stehe die Verjährung der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 der Aufhebung nach § 299 BAO entgegen: Ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO sei vor Ablauf der Verjährungsfrist der Umsatzsteuer 1998 nicht gestellt worden. Nach § 209 a Abs. 2 und 3 BAO sei die angefochtene Aufhebung nach § 299 BAO somit aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung der Umsatzsteuer 1998 nicht zulässig.

Es widerspräche einem Verfahren vor dem gesetzlichen Richter (Artikel 83 B-VG), wenn das Finanzamt eine beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Rechtssache durch eine Klaglosstellung in Form einer Berufungsvorentscheidung der Berufungsinstanz Unabhängiger Finanzsenat entziehen und dann durch Aufhebung dieser Berufungsvorentscheidung nach §

299 BAO (ohne Antrag und somit gegen den Willen des Abgabepflichtigen) ein Verfahren in erster Instanz neu in Gang setzen und so den Rechtszug zu den Höchstgerichten (VwGH/VfGH) mehrfach verzögern könnte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2007 wurde die Berufung vom 12. Juni 2007 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 als unbegründet abgewiesen. Mit dem händischen Bescheid vom 16. Mai 2007 sei die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben worden. Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sei eine solche Aufhebung grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides zulässig (Hinweis auf Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 302 Tz 8). Das Gesetz differenziere zwischen einer beantragten und einer amtswegigen Aufhebung nach § 299 BAO. Die Aufhebung des Bescheides von Amts wegen sei bis zum Ablauf der Jahresfrist möglich, bei einer Aufhebung auf Antrag müsse der Antrag noch vor Ablauf der Jahresfrist beim Finanzamt gestellt werden. Eine Aufhebung nach § 299 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO sei innerhalb der Jahresfrist auch dann zulässig, wenn in der Zwischenzeit die absolute Verjährung eingetreten sei. Dies ergebe sich aus dem Wort „jedoch“ des zweiten Halbsatzes des § 302 Abs. 1 BAO. Durch die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung sei die Berufung wieder offen, sodass § 209 a Abs. 1 BAO eine neuerliche meritorische Berufungsvorentscheidung auch nach Eintritt der absoluten Verjährung ermögliche.

Am 4. September 2007 stellte die Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sie aus, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 verjährt sei. Die Verjährung werde im 5. Abschnitt lit. E der BAO in den §§ 207 ff geregelt. Nach § 209 a BAO verjährten berufungsanhängige Abgaben nicht. Die Berufungshängigkeit sei durch die Klaglosstellung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 weggefallen. Werde ein Antrag auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO vor Ablauf der Verjährungsfrist gestellt, so stehe die Verjährung einer Neufestsetzung der Abgabe nach § 209 a Abs. 2 BAO nicht entgegen; diese gesetzlich ausdrücklich eingeräumte Ausnahme von der Verjährung gelte jedoch nicht für eine Bescheidbehebung von Amts wegen: Werde ein Bescheid von Amts wegen nach § 299 BAO aufgehoben, so sei eine eingetretene Verjährung zu beachten.

Der Wortlaut „jedoch“ in § 302 Abs. 1 BAO sei durch die unterschiedlichen Fristen zu erklären: Für Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden gelte im Allgemeinen die Verjährungsfrist, für Bescheidbehebungen nach § 299 BAO gelte dagegen („jedoch“) eine Frist von einem Jahr ab Bescheidbekanntgabe im Sinn des § 97 BAO. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 sei die Verjährungshemmung durch

Berufungsanhängigkeit nach § 209 a Abs. 1 BAO weggefallen. Seither greife die Verjährung nach § 207 BAO. Eine bereits eingetretene Verjährung sei auch im Rahmen einer Bescheidbehebung zu beachten. § 302 Abs. 1 BAO regle eigene Fristen für Rechtskraftdurchbrechungen. Die Sonderregeln für die Verjährung berufungsanhänger Abgaben in § 209 a BAO seien auch für Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO gültig. § 209 a Abs. 2 BAO differenziere dabei ausdrücklich zwischen einer Bescheidaufhebung auf Antrag oder von Amts wegen. Der angefochtene Bescheid stehe in offenem Widerspruch zu dieser gesetzlich ausdrücklichen Differenzierung und sei somit offenkundig rechtswidrig. Im Übrigen wiederholte die Abgabepflichtige ihre Ausführungen zum Recht auf den gesetzlichen Richter (Artikel 83 B-VG).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der ab dem 20. Dezember 2003 geltenden Fassung AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, 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. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO zu verbinden. Gemäß § 302 Abs. 1 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 97/2002 sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 leg.cit.) des Bescheides zulässig.

Die Berufungswerberin (Bw.) vermeint nun, dass die Verjährungsbestimmungen einer Aufhebung der stattgebenden (und rechtskräftig gewordenen) Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 entgegenstünden. Dazu verweist der Unabhängige Finanzsenat auf den Wortlaut des § 302 Abs. 1 BAO, der an Deutlichkeit nichts offen lässt. Demnach sind Abänderungen, Zurücknahmen und grundsätzlich auch Aufhebungen von Bescheiden bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, „*Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch*“ bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass mit dem angefochtenen Bescheid vom 16. Mai 2007 von Amts wegen eine „*Aufhebung gemäß § 299 BAO*“ erfolgt ist. Die aufgehobene Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wurde am 11. Oktober 2006 ausgefertigt, die (lt. Berufung) am 25. Mai 2007 zugestellte Bescheidbehebung vom 16. Mai 2007 erfolgte somit innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO. Unbestritten ist auch die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidung vom

11. Oktober 2006 im Hinblick auf den mit einem Umsatzsteuersatz von lediglich 12 % erfassten Verkauf eines Omnibusses.

Dem § 302 Abs. 1 BAO ist keine Bestimmung zu entnehmen, dass Aufhebungen gemäß § 299 BAO zwar bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides möglich sind, diese Aufhebungen aber zudem noch innerhalb der Verjährungsfrist erfolgen müssen. In diesem Sinne auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3.

Auflage, § 302 Tz 8, der dezidiert zum Ausdruck bringt, dass Aufhebungen gemäß § 299 BAO auch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind.

Wie bereits ausgeführt, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Diese Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO (1128 BlgNR 21. GP, 16). Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. zu § 307 BAO: VwGH 29.11.2000, 99/13/0225; VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142). Eine Verbindung nach § 299 Abs. 2 BAO setzt voraus, dass ein neuer Sachbescheid tatsächlich zu erlassen ist. Dies ist etwa nicht der Fall, wenn die Aufhebung erfolgt, weil die Erlassung eines Abgabenbescheides wegen Eintritts der Bemessungsverjährung rechtswidrig war (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung³, § 299 Anm 21; auch in diesem Fall erfolgt die Bescheidaufhebung nach Ablauf der Verjährungsfrist).

Im Streitfall ist entscheidend, dass die Bw. mit ihrer Berufung vom 12. Juni 2007 lediglich den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 angefochten hat. Der damit vom Finanzamt gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundene Ersatzbescheid (die Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998) wurde demgegenüber nicht bekämpft und ist vielmehr rechtskräftig geworden. Von der Bw. vorgebrachte Einwendungen betreffend die Verjährung der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 vermögen der Berufung gegen den **Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO** aus besagten Gründen nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Verjährung unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Das Recht, Aufhebungen gemäß § 299 BAO (mittels gesonderter Bescheide) durchzuführen, bleibt davon unberührt.

Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten: Mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 wurde die rechtskräftig gewordene Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 aufgehoben. Damit aber war die Berufung vom 12. Juni 2001 gegen den Bescheid vom 14. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wiederum unerledigt. In diesem Zusammenhang wird auf § 209 a Abs. 1

BAO verwiesen, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Da eine Berufungsvorentscheidung grundsätzlich die gleichen Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung hat, wird diese Regelung auch für Berufungsvorentscheidungen gelten (Stoll, BAO, 2207; Ellinger/Iro/Kramer/Sut-ter/Urtz, Bundesabgabenordnung³, § 209 a Anm 1). Der Ausfertigung des gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen Ersatzbescheides (Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998) stand somit der Eintritt der Verjährung - gestützt auf § 209 a Abs. 1 BAO – nicht entgegen.

Der Hinweis der Bw. auf § 209 a Abs. 2 und 3 BAO mag auf sich beruhen, weil diese Gesetzesbestimmungen – worauf auch die Bw. verweist – mangels eines Antrages auf Aufhebung nach § 299 BAO im Streitfall nicht zur Anwendung gelangen. So stützte auch das Finanzamt ihren Ersatzbescheid (die Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998) nicht auf die Bestimmungen des § 209 a Abs. 2 und 3 BAO.

Die Einwendungen der Bw. vermögen der Berufung somit nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Berufung vom 12. Juni 2007 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 ist jedoch aus anderen, von den Parteien bislang nicht vorgebrachten Gründen statzugeben: Am 11. Oktober 2006 wurde vom Finanzamt die (sodann aufgehobene) Berufungsvorentscheidung erlassen, mit der der Berufung gegen den Bescheid vom 14. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 (Sachbescheid) stattgegeben wurde. Am 11. Jänner 2007 erließ das Finanzamt eine weitere Berufungsvorentscheidung, mit der der Berufung gegen den Bescheid vom 14. Mai 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1998 (Verfahrensbescheid) ebenfalls stattgegeben und der angefochtene Bescheid gleichzeitig aufgehoben wurde. Abgesehen davon, dass zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden gewesen wäre, wenn sowohl der Wiederaufnahms- als auch der neue Sachbescheid mit Berufung angefochten werden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 307 Tz 7), ist im Streitfall auch § 307 Abs. 3 BAO zu beachten.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit dem Wiederaufnahmsbescheid ist gemäß § 307 Abs. 1 leg.cit. prinzipiell der neue Sachbescheid zu verbinden. Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmsbescheides wird wegen des unlösbarsten rechtlichen Zusammenhangs auch der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt; denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben,

ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2965, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides vom 14. Mai 2001 durch die Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2007 schied somit ex lege der neue, gemäß § 307 Abs. 1 BAO mit der Wiederaufnahme verbundene Sachbescheid (die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006, die den mit der Wiederaufnahme verbundenen Sachbescheid vom 14. Mai 2001 ersetzte und an dessen Stelle trat) aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146). Der alte Sachbescheid vom 28. Oktober 1999 lebte wieder auf. Indem das Finanzamt mit dem angefochtenen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 einen Bescheid (die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998) aufhob, der nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte, belastete sie diesen Aufhebungsbescheid mit Rechtswidrigkeit. Der Berufung vom 12. Juni 2007 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 ist somit Folge zu geben, der angefochtene Bescheid ist aufzuheben.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 97/2002 tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt vom Aufhebungsbescheid zwingend (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang; vgl. § 299 Abs. 2 BAO) abgeleitete Bescheide aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 299 Tz 62, mwH). Durch die vorliegende Berufungsentscheidung scheidet somit auch die vom Finanzamt am 24. Mai 2007 erlassene, von der Bw. nicht bekämpfte Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 aus dem Rechtsbestand aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. September 2007