

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch W.S., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vom 16. November 2010, Erf.Nr. x/x , St.Nr. y/x , betreffend
1. Aufhebung gemäß § 299 BAO und
2. Gesellschaftsteuer
zu Recht erkannt:

1. Aufhebung gemäß § 299 BAO

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

2. Gesellschaftsteuer

Die Beschwerde wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 13. November 2009 wurde im Namen der Bf. , der Beschwerdeführerin, eine Berechnung der Darlehenszinsen für verschiedene von vornherein unverzinsliche Darlehen vom Gesellschafter dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern übermittelt. Die „fiktiven“ Zinsen wurden mit dem Betrag von € 24,138.789,-- berechnet. Dabei wurde für die Berechnung ein Zinssatz von 1,49 % herangezogen.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 27. November 2009 ausgehend von den bekannt gegebenen Zinsen in der Höhe von € 24,138.789,-- die Gesellschaftsteuer mit € 241.387,89 vorgeschrieben.

Im vom Finanzamt vorgelegten Akt befindet sich ein Ausdruck eines Ersuchens um Ergänzung, welches jedoch nicht im gegenständlichen Verfahren ergangen ist. Dieses Ersuchen betrifft ein weiteres unverzinsliches Darlehen, das mit keinem der im gegenständlichen Verfahren aufgezählten Darlehen ident ist. Dass im gegenständlichen Verfahren ebenfalls ein Ersuchen, in dem um Bekanntgabe der Höhe der Zinsen gebeten wird, ergangen wäre, ist dem vom Finanzamt vorgelegten Akt nicht zu entnehmen.

Mit Bescheiden vom 16. November 2010 wurde

1. der Gesellschaftsteuerbescheid vom 27. November 2009 aufgehoben und
2. der Beschwerdeführerin die Gesellschaftsteuer vorläufig (von einer Bemessungsgrundlage wie im ursprünglichen Bescheid von € 24,138.789,--) mit € 241.387,89 vorgeschrieben.

1. Im Aufhebungsbescheid wurde ausgeführt:

„Die Auswirkungen der Bescheidaufhebung auf Ihr Abgabenkonto entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmittelung.“

Begründung:

Auf Grund von Billigkeit und Zweckmäßigkeit war der Bescheid vom 27.11.2009 hinsichtlich der endgültigen Bemessungsgrundlage gemäß § 299 BAO aufzuheben. In Verbindung mit diesem Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO ergeht eine neue Sachentscheidung (vorläufiger Gesellschaftsteuerbescheid mit der vorläufiger Bemessungsgrundlage in Höhe € 24,138.789,-) an Sie.“

2. Der vorläufige Gesellschaftsteuerbescheid enthält folgende Begründung:

„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Der endgültige Bescheid ergeht nach Bekanntgabe der Höhe des Zinssatzes für die Berechnung der fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen. Es kommt auf den Zinssatz und damit auf den Zinsaufwand an, den die Gesellschaft hätte, wenn sie Kapital am allgemeinen Markt (Kapitalmarkt für Fremdkapital) aufgenommen hätte.“

Die gegen den Aufhebungsbescheid eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) enthält folgende Begründung:

„ Gemäß § 299 BAO kann ein Bescheid aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Voraussetzung für die Aufhebung des Bescheides ist die Gewissheit der aufhebenden Behörde über die Rechtswidrigkeit des Bescheidinhalts (vgl Ritz, BAO, § 299 RZ 15). Da im vorliegenden Fall bei Erlassung des aufhebenden Bescheides nicht erwiesen war, dass der aufgehobene Bescheid unrichtig ist, ist die Aufhebung des Bescheides rechtswidrig.

Dass die Behörde über die Rechtsrichtigkeit bzw. Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides zum Zeitpunkt der Erlassung des aufhebenden Bescheides noch keine

Gewissheit erlangt hat, ergibt sich aus dem laufenden Ermittlungsverfahren sowie aus dem Umstand, dass der mit dem aufhebenden Bescheid verbundene Bescheid vorläufig ergangen ist.

Sollte die Behörde davon ausgegangen sein, dass die Unrichtigkeit des Bescheides daran liegt, dass anstatt eines endgültigen Gesellschaftsteuerbescheides ein vorläufiger Bescheid gemäß § 200 BAO hätte ergehen sollen, ist entgegenzuhalten, dass die Erlassung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 BAO eine Ungewissheit im Tatsachenbereich voraussetzt, die vor Abschluss des Ermittlungsverfahrens nicht beseitigbar ist (vgl Ritz, BAO, § 200, RZ 3). Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind (Ritz, BAO, § 200, RZ 5), was im vorliegenden Fall nicht gegeben ist. Grundsätzlich sind alle entscheidungsrelevanten Tatsachen bereits vor Erlassung des Bescheides ermittelbar gewesen. Da daher keine Ungewissheit bestand, die während eines Ermittlungsverfahrens nicht beseitigbar gewesen wäre, war die Erlassung eines vorläufigen Bescheides rechtswidrig.

Grundsätzlich sind alle entscheidungsrelevanten Umstände vor Erlassung eines Bescheides zu ermitteln. Ist die Behörde nach Erlassung eines Bescheides noch immer der Ansicht, dass gewisse Umstände im Zuge eines Ermittlungsverfahrens zu klären wären, muss sie diese Klärung innerhalb der Einjahresfrist des § 299 BAO herbeiführen. Erlangt sie innerhalb dieser Frist die Gewissheit, dass der ursprüngliche Bescheid fehlerhaft ist, kann sie diesen aufheben und einen neuen Bescheid erlassen. Danach besteht keine Möglichkeit mehr ein Ermittlungsverfahren nachzuholen und den Bescheid zu korrigieren.

Diese Einjahresfrist lässt sich nicht dadurch ausdehnen, dass statt eines das Verfahren abschließenden Bescheides ein vorläufiger Bescheid erlassen wird.

Erstens sieht § 299 Abs 2 vor, dass mit dem aufhebenden Bescheid der ersetzende Bescheid zu verbinden ist, wobei hier ein das Verfahren abschließender Bescheid gemeint ist, da andernfalls die Einjahresfrist jederzeit unterlaufen werden könnte, was nicht unterstellt werden kann.

Zweitens lässt, wie oben ausgeführt, der vorliegende Sachverhalt die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht zu, da keine tatsächlich nicht beseitigbare Ungewissheit vorliegt.

Dementsprechend ist eine Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 27. November 2009 gemäß § 299 BAO rechtswidrig und der diesbezügliche aufhebende Bescheid vom 16. November 2010 aufzuheben.“

Die gegen den vorläufigen Gesellschaftsteuerbescheid eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde wie folgt begründet:

„Für den Fall, dass der Bescheid über die Aufhebung rechtswidrig und aufzuheben ist (siehe oben), ist die gegenständliche Sache mit Bescheid vom 27. November 2009 endgültig entschieden, was einer neuerlichen Entscheidung entgegensteht.“

Für den Fall, dass der Aufhebungsbescheid rechtens sein sollte, ist festzuhalten, dass die Erlassung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 BAO eine Ungewissheit im Tatsachenbereich voraussetzt, die vor Abschluss des Ermittlungsverfahrens nicht beseitigbar ist (vgl Ritz, BAO, § 200, RZ 3). Grundsätzlich sind alle entscheidungsrelevanten Tatsachen bereits vor Erlassung des Bescheides ermittelbar gewesen. Da daher keine Ungewissheit besteht, die während eines Ermittlungsverfahrens nicht beseitigbar gewesen wäre, ist die Erlassung eines vorläufigen Bescheides rechtswidrig.

Insgesamt ist daher der Bescheid rechtswidrig ergangen und somit aufzuheben.“

Der Akt wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Erwägungen

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBI. I Nr. 20/2009 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 § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBI. I Nr. 14/2013 wurden jeweils nach dem Wort „Abgabenbehörde“ die Worte „erster Instanz“ weggelassen und ein zweiter Satz hinzugefügt, der festhält, was der Antrag zu enthalten hat. Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Aufhebungen nach § 299 BAO können nur wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes erfolgen. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Durch die Verbindung bzw. Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit der (neuen) Sachentscheidung ist die abschließende Erledigung des wieder „offenen“ Abgabenverfahrens gewährleistet. Dadurch ist sichergestellt, dass es nach der Anordnung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO und dem (neuerlichen) sachlichen Abschluss des Abgabenverfahrens keine zeitliche Differenz und somit auch keinen bescheidlosen Zeitraum geben kann.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

voraus (vgl. Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 13). Quasi als Absicherung für die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vor Erlassung des Aufhebungsbescheides und des neuerlichen Sachbescheides dient die Verbindung des neuen Sachbescheides (soweit einer zu erlassen ist) mit dem Aufhebungsbescheid.

Gerade diese Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vor Erlassung des Aufhebungsbescheides liegt hier nicht vor. Bereits mit dem Schriftsatz vom 13. November 2009 wurde namens der Beschwerdeführerin eine Berechnung der Darlehenszinsen übermittelt. In diesem Schriftsatz wurde auch jener für die Berechnung herangezogene Zinssatz bekanntgegeben und auch wie sich dieser Zinssatz zusammensetzt. Den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen ist nicht zu entnehmen, welche Änderungen zu einer anderen Berechnung der Darlehenszinsen führen würden. Nur die Vermutung, dass die Berechnung der Darlehenszinsen zu einem anderen Ergebnis führen könnte, reicht für eine Aufhebung des Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO nicht aus.

Das Finanzamt hat es im gegenständlichen Verfahren unterlassen, vor Erlassung des Aufhebungsbescheides Erhebungen durchzuführen, welche bestätigen würden, dass die Berechnung der Darlehenszinsen zu einem anderen als in dem Bescheid vom 27. November 2009 zugrunde gelegtem Ergebnis führen könnte. Dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt vom Finanzamt bis zur Erlassung des aufhebenden Bescheides noch nicht geklärt wurde, wird im aufhebenden Bescheid bestätigt, wenn in diesem festgehalten wird, dass eine neue Sachentscheidung in Form eines vorläufigen Gesellschaftsteuerbescheides mit einer vorläufigen Bemessungsgrundlage von € 24,138.789,00, - dieser Betrag entspricht auch der Bemessungsgrundlage im ursprünglichen Bescheid – ergehen wird.

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 Verwaltungsgerichtshofes 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, wenn ihnen ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn sie von Amts wegen erlassen werden. 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, BAO⁵, § 93 Tz 10).

Ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ist ein Sachverhalt, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides rechtswidrig ergangen ist. Dieser Sachverhalt ist im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen. Der beschwerdegegenständliche Aufhebungsbescheid wurde wie folgt begründet:

„Auf Grund von Billigkeit und Zweckmäßigkeit war der Bescheid vom 27.11.2009 hinsichtlich der endgültigen Bemessungsgrundlage gemäß § 299 BAO aufzuheben.“

In Verbindung mit diesem Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO ergeht eine neue Sachentscheidung (vorläufiger Gesellschaftsteuerbescheid mit der vorläufigen Bemessungsgrundlage in Höhe € 24,138.789,-) an Sie.“

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen. Ob die Begründung der Ermessensübung ausreichend ist, kann dahingestellt bleiben, da die Begründung dieses Aufhebungsbescheides keinen Hinweis über das Vorliegen der Voraussetzungen einer Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO enthält. Aus der vorliegenden Begründung kann nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente das Finanzamt zur gegenständlichen Aufhebung berechtigt hätte.

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.

Der Aufhebungsbescheid ist daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Begründungsmangel ist nicht sanierbar, da im Rechtsmittelverfahren nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden dürfen, die in den Bescheidbegründungen des Finanzamtes genannt sind bzw. kann eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigt werden, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl. UFS 16.3.2009, RV/1603-W/08).

Die Unterlassung der Darstellung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO im Begründungsteil hat zur Folge, dass dem Aufhebungsbescheid nicht sanierbare Mängel anhaften.

Gem. § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Diese Möglichkeit ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 4).

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht (Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 1). Die Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 3). Bestehen die Voraussetzungen, so liegt die Erlassung eines vorläufigen Bescheides im Ermessen der Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Fall liegt jedoch eine Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt hätte werden können, nicht vor. Alle für die Entscheidung relevanten Tatsachen wären bereits vor Erlassung des Bescheides ermittelbar gewesen. Liegt, so wie im gegenständlichen Fall, eine Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren hätte nicht beseitigt werden können, nicht vor, kommt eine Ermessensübung von vornherein nicht in Betracht. Der Bescheid hätte nicht aufgehoben werden dürfen, um ihn für vorläufig zu erklären.

Aus diesen Gründen war der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid statzugeben.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dies bedeutet, dass mit dem Aufhebungsbescheid auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Nach § 261 Abs. 2 BAO ist daher die gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären, wenn der Bescheidbeschwerde gegen den gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid entsprochen wird.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, wenn sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 299 BAO ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiter ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 5. Oktober 2015