



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch stV, gegen die **Bescheide** des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17.7.2007 **betreffend Aufhebung iSd § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2005** sowie betreffend **Einkommensteuer für 2004 bis 2005** entschieden:

Den Berufungen hins. Aufhebungsbescheide iSd § 299 BAO wird stattgegeben. Die diesbezüglichen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Facharzt. Streitpunkte sind die Umsetzung der Berufungsentscheidung des UFS vom 16. April 2007 im Schätzungswege, weil keine berichtigten Erklärungen für 2004 und 2005 abgegeben wurden und auch auf den Vorhalt im Zuge der Mitwirkungspflicht (vgl. u. a. Vorhaltsbeantwortung) nach Ansicht des Finanzamtes (FA) nicht ausreichend geantwortet worden sei, sowie die diesbezüglichen Aufhebungen iSd § 299 BAO der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide.

Bezugnehmend auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes übermittelte der Bw. folgende **Vorhaltsbeantwortung:**

Da die Entscheidung des Spruchsenates (gemeint wohl UFS) beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft sei, sehe der Bw. auch keine Veranlassung, berichtigte Steuererklärungen

einzu bringen, weil nach wie vor seine Rechtsmeinung dahingehend laute, dass die Entscheidung des UFS inhaltlich unrichtig sei. (Anmerkung. Mittlerweile wurde die in Rede stehende VwGH-Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof abgewiesen, VwGH 29.9.2010, ZI. 2007/13/0054.)

Allenfalls wäre es ja möglich, eine vorläufige Steuerveranlagung nach § 200 BAO vorzunehmen, was der Bw. anregte.

Die Aufhebungsbescheide wurden begründet 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.“

Die Einkommensteuerbescheide wurden vom Finanzamt wie folgt begründet:

Da im Zuge der Vorhaltsbeantwortung kein Zahlenmaterial betreffend Subhonorare der Ehegattin gemeldet worden sei, gehe die Behörde von dem Durchschnittswert der Jahre 2001 bis 2003 (Berufungsentscheidung [BE] vom 16.4.2007) aus. Dieser wurde mit 47% ermittelt, sodass auch nur in dieser Höhe die Honorare der Gattin anzuerkennen seien.

Im Übrigen wurde auf die umfangreichen Sachverhaltsdarstellungen des Unabhängigen Finanzsenates als Grundlage für die Entscheidung betreffend die Vorjahre verwiesen.

In den Berufungen führte der Bw. Folgendes aus:

Ad Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 gemäß § 299 BAO:

Die Gesetzesbestimmung des § 299 BAO sehe vor, dass die Aufhebung rechtskräftiger Bescheide nur dann gesetzeskonform sei, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise, was jedoch im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

Ein substantiiertes Vorbringen im Rechtsmittel sei dem Bw. derzeit deswegen verwehrt, weil die bekämpften Bescheide die Gründe für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 nicht darlegten. Auch habe es die Finanzbehörde unterlassen, die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. Auch sei gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen worden, weil, wie im Rechtsmittelverfahren gegen die Steuerbescheide 2001-2003 dargestellt, der Sachverhalt der Behörde vollkommen bekannt gewesen sei und daher kein Raum für eine Ermessensentscheidung gegeben sei.

Das Rechtsmittelverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide 2001-2003 sei seit März 2005 anhängig und es sei zu berücksichtigen, dass der (ursprüngliche) Einkommensteuerbescheid 2005 am 9.5.2007 ergangen sei, somit sogar nach Vorliegen der

Berufungsentscheidung des UFS vom 16.4.2007. Der Einkommensteuerbescheid 2004 sei seit 19.7.2006 rechtskräftig, weil gemäß § 200 BAO der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.12.2005 als endgültig erklärt worden sei.

Bei dieser Sachlage sei es daher grob rechtswidrig, Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO zu erlassen, denn es grenze wohl das Verhalten der Finanzbehörde nahezu an Mutwilligkeit, sich auf diese Gesetzesbestimmung zurückzuziehen, obwohl im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 das Rechtsmittelverfahren bereits in vollem Gange gewesen sei bzw. betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005 sogar eine Berufungsentscheidung des UFS vorgelegen sei.

Es wäre der Finanzbehörde freigestellt gewesen, eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO vorzunehmen.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 führte der Bw. noch an, dass, selbst wenn man der „verfehlten Meinung des UFS“ (Anmerkung: Die diesbezügliche VwGH-Beschwerde des Bw. wurde mittlerweile vom VwGH abgewiesen.) und jener der Finanzbehörde entsprechen wollte, die pauschale Absetzbarkeit des Subhonorars, so wie es die Finanzbehörde in den angefochtenen Bescheiden vorgenommen habe, deswegen unrichtig sei, weil, wie sich aus Seite 63 der bekämpften Berufungsentscheidung ergebe, selbst nach der Meinung des UFS ein Jahresaufwand von rd. € 12.400,00 im Jahre 2003 als angemessen angesehen wurde und dieser Betrag wohl nicht der Hälfte des geltend gemachten Subhonorars, welches der Bw. an seine Frau bezahle, entspreche, denn im Jahre 2005 habe dieses € 20.822,00 und im Jahre 2004 € 21.000,00 ausgemacht, wobei die Finanzbehörde in Verletzung der Denkgesetze und der Erfahrungen des täglichen Lebens übersehen habe, dass auch dieses Entgelt einer entsprechenden Anpassung an die Verbraucherpreisindizes bzw. Kollektivverträge u.ä. bedürfe, sodass eine Steigerung um ca. 3-4% pro Jahr mindestens notwendig wäre.

Aus diesem Grund beantragte der Bw. in den Berufungen die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 299 Bundesabgabenordnung (BAO) idgF 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.

Zunächst ist gegenständlich über die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide zu entscheiden.

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Ritz, BAO-Kommentar, Linde, 3. Auflage, § 299 BAO Tz 13).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Hinsichtlich des Ermessens fehlt jegliche Begründung seitens des Finanzamtes, weshalb eine unabdingbare gesetzliche Voraussetzung für die Aufhebungsbescheide nicht erfüllt ist.

Darüber hinaus fehlt in den Aufhebungsbescheiden gem. § 299 BAO jegliche Begründung isd § 93 Abs. 3 lit a BAO dafür, „*warum der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise*“ (was in den Aufhebungsbescheiden des FA vom 17. Juli 2007 als Begründung für die Aufhebung angeführt wurde).

Da somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die gesetzlich geforderten Voraussetzungen hins. der Begründung der Aufhebungsbescheide nicht erfüllt sind, ist der Berufung hins. der Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO stattzugeben.

Somit gehören aufgrund der diesbezüglich stattgebenden Berufungsentscheidung und der damit verbundenen Aufhebung der Bescheide iSd § 299 BAO nunmehr wieder die Einkommensteuerbescheide vor der berufungsgegenständlichen Aufhebung der Einkommensteuerbescheide iSd § 299 BAO dem Rechtsbestand an.

§ 299 Abs. 3 BAO besagt, dass durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Gem. § 299 Abs. 1 BAO aufhebende Bescheide können insbesondere aufgehoben werden durch beispielsweise Berufungsentscheidung. Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide, gegenständlich also die ebenfalls berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand.

Die Berufung hins. der neuen Sachbescheide bzw. Einkommensteuerbescheide ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen, zumal die iSd § 299 Abs. 2 BAO erlassenen berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide vom 17.7.2007 nunmehr nicht mehr dem Rechtsbestand angehören.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2011