



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M-GmbH, vertreten durch Die Wirtschaftsberater GmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, vom 3. Jänner 2005 gegen die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide des Finanzamtes Linz vom 1. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die abgabepflichtige Gesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte aus EDV-Dienstleistungen.

Die Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2002 wurden erklärungsgemäß veranlagt.

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand im zweiten Halbjahr 2004 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2000 – 2003 betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer statt.

Im Zuge dieser Außenprüfung wurden Feststellungen zu folgenden Punkten getroffen (vgl. ausführlich die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. November 2004):

- Nichtanerkennung des Fahrzeuges Opel Zafira und vergleichbarer Fahrzeuge als Kleinbusse
- Sachbezugsverrechnung betreffend Opel Zafira
- Luxustangente für Audi und BMW

Bei der Schlussbesprechung wurde in der Niederschrift abschließend festgehalten, dass eine

Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO erfolgen wird, da diese Feststellungen seitens des Unternehmen offengelegt wurden.

Im Anschluss an die Außenprüfung wurden durch das Finanzamt am 1. Dezember 2004 gemäß § 293 b BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 erlassen, mit denen die Erstbescheide in den oben angeführten Punkten korrigiert wurden.

Gegen diese Berichtigungsbescheide hat die Bw. mit Schreiben vom 3. Jänner 2005 Berufung erhoben. In der Berufung wurde beantragt, die angeführten Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und begründend ausgeführt, dass die angefochtenen Bescheide keine Begründung für das Vorliegen einer Voraussetzung für eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO enthalten würden. Es fehle auch der Verweis auf eine separate Begründung.

In Reaktion auf den Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 21. Jänner 2005 brachte die Bw. mit Eingabe vom 16. Februar 2005 vor, dass auch eine Bescheidberichtigung eine Begründung enthalten müsse. Es sei kein Verweis auf den Bericht über die Außenprüfung vom 1. Dezember 2004 erfolgt. Eine Begründung des geübten Ermessens sei auch in der Niederschrift vom 19. November 2004 nicht enthalten.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2005, die von der steuerlichen Vertretung nachweislich am 8. Juni 2005 übernommen wurde, verwies das Finanzamt einerseits auf die Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. November 2004 (Empfang unterfertigt durch die steuerliche Vertretung) und setzte sich andererseits mit den Berufungseinwendungen inhaltlich auseinander. In dieser Berufungsvorentscheidung wurde auch die Ermessensübung begründet.

Die Entscheidung über die Berufung wurde bis zur Klärung der in einem ähnlichen Fall beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Frage, ob eine Berichtigung nach 293 b BAO zulässig ist oder nicht, ausgesetzt.

Mit Mail vom 29. August 2013 wurde die Bw. um Bekanntgabe ersucht, welche inhaltlichen Berufungspunkte nach dem Ergehen diverser höchstgerichtlicher Erkenntnisse zum Sachverhalt aufrechterhalten werden.

Mit Eingabe vom 2. September 2013 hielt die steuerliche Vertretung fest, dass nur mehr offen sei, ob in der zweiten Instanz die fehlende Begründung in einem nach § 293 b BAO berichtigten Bescheid sowie die zur Gänze fehlende Ermessensbegründung nachgeholt werden könne.

Der in der Berufung gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde nicht mehr aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. rügt nur mehr die fehlende Begründung und fehlende Ermessensübung in den angefochtenen Bescheiden.

Es ist richtig, dass die gemäß § 293 b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 keine Begründung enthalten. Es trifft auch zu, dass das Ermessen weder in den angefochtenen Bescheiden noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung geübt wurde.

Die fehlende Begründung und fehlende Ermessensübung stellen jedenfalls Verletzungen von Verfahrensvorschriften dar, die aber nicht zum Verlust der Bescheideigenschaft führen.

Allerdings wurde in der (nachweislich übernommenen) Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2005 auf die Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. November 2004 verwiesen, diese Feststellungen mit den betragsmäßigen Auswirkungen der Änderungen wiedergegeben und die rechtlichen Gründe in ausführlicher Weise dargestellt. Weiters wurde in der Berufungsvorentscheidung die Ermessensübung begründet.

Wenn auch nicht entscheidungswesentlich, wird dennoch festgehalten, dass die Berichtigungsgründe, die der Bw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung erstmalig zur Kenntnis gebracht wurden, im Rahmen der Berufungsvorentscheidung in unveränderter Form wiedergegeben wurden.

Enthält nun ein Bescheid (zunächst) keine Begründung, wird diese dem Bescheidadressaten bzw. dessen Zustellungsbevollmächtigten jedoch nachträglich zugestellt (hier in Form einer Berufungsvorentscheidung), so liegt letztlich kein Begründungsmangel vor. Denn durch die nachträgliche Mitteilung der Begründung wird der ursprüngliche Mangel jedenfalls saniert.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können nach einschlägiger Fachliteratur und nach der Judikatur der Höchstgerichte im Rechtsmittelverfahren saniert werden (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz. 16 zu § 93 und die dort zitierte Judikatur sowie Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, S 973). Die Mangelhaftigkeit der Begründung der angefochtenen Bescheide wurde durch die oben angeführte Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2005 beseitigt. Es ist zulässig, in der Begründung dieser Berufungsentscheidung auf die der Bw. bekannte Berufungsvorentscheidung zu verweisen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurden in dieser Berufungsvorentscheidung die Gründe für die Berichtigung nachvollziehbar und ausreichend dargestellt, sodass die Bw. keineswegs an der Verfolgung ihrer Rechte gehindert war.

Berichtigungen gemäß § 293 b BAO liegen im Ermessen. Bei der im Rahmen der Berufungsvorentscheidung (nachgeholten) Ermessensübung hat das Finanzamt vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt (vgl. zB VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285).

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall keine Gründe vorlagen, die der erfolgreichen Sanierung der vorhandenen Begründungsmängel im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren entgegenstanden. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Ansicht, dass im erstinstanzlichen Verfahren aufgetretene Begründungsmängel bei gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheiden im Rechtsmittelverfahren sowohl in der ersten als auch in der zweiten Instanz sanierbar sind. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. September 2013