

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten Stb., vom 6. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR Dr. D, vom 8. November 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 8. November 2004 wird abgeändert und spricht aus, dass in Entsprechung des Antrages vom 19. Oktober 2004 der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 22. Dezember 2003 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wird, weil sich der Spruch des Bescheides nicht als richtig erweist.

Entscheidungsgründe

Der Bw. reichte am 21. November 2003 die Einkommensteuererklärung 2002 am Finanzamt B ein. Es wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 40.044,41 € ausgewiesen. In der beigelegten Bilanz zum 31.12.2002 wurden Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 25.427,37 € ausgewiesen. In den Erläuterungen zur Bilanz wird unter Punkt 8. ausgeführt: "Passive Rechnungsabgrenzung: Die passive Rechnungsabgrenzung zeigt einen Wert von 25.427,37 € (im Vorjahr 29.583,29 €) und beinhaltet abgegrenzte Anschlussgebühren."

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2003 erließ das Finanzamt B den Einkommensteuerbescheid 2002 und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 40.044,41 € fest. Der gegenständliche Bescheid wurde rechtskräftig.

Am 22. September 2004 wurde ein Wiederaufnahmeantrag für das Einkommensteuerverfahren 2002 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO eingebracht. Als Begründung wurde angeführt: Im Erkenntnis VwGH 18.12.1996, 94/15/0148, habe der VwGH ausgesprochen, dass einmalige Anschlussgebühren für Kabelfernsehen keine zeitraumbezogenen Leistungen seien und daher im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen seien. Beim Jahresabschluss 2002 seien die einmalig erhaltenen Anschlussgebühren auf 8 Jahre verteilt und einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt worden. Der Jahresumsatz erhöhe sich durch die jährliche Auflösung der Anschlussgebühren. In der Beilage befindet sich eine Aufstellung über die jährlichen Anschlussgebühren und den berücksichtigten Erlös aus der Auflösung der Abgrenzung. Gem. Erkenntnis VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050 seien die Bilanzen der Vorjahre entsprechend zu berichtigen. Die in den Vorjahren zu Unrecht unterlassene Besteuerung im Jahr der Vereinnahmung dürfe nicht in späteren Veranlagungsperioden durch Auflösung der Passivpost nachgeholt werden. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2002 hinsichtlich der bisher angesetzten passiven Rechnungsabgrenzungsposten betrage somit 0,00 € gegenüber bisher 29.583,29 €. Die Gewinn- und Verlustrechnung sei daher um die angesetzten Erlöse aus der Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung (Konto 3900) in Höhe von 4.155,85 € zu kürzen. Es werde daher der Antrag gestellt die Steuerbilanz zum 31.12.2002 laut beiliegender Gewinn- und Verlustrechnung zu berichtigen. Die bisherigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 würden 40.044,41 € betragen. Nach Berichtigung der Erlöse seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit 35.888,56 € festzusetzen. Weiters werde die Berücksichtigung des Verlustvortrages in Höhe von 26.917,28 € laut Beilage beantragt.

Der Wiederaufnahmeantrag wurde mit Bescheid vom 29. September 2004 vom Finanzamt ABC abgewiesen. Als Begründung wurde angeführt, der Antrag würde keine neuen Tatsachen beinhalten. Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden würden keinen Wiederaufnahmegrund darstellen (VwGH 26.4.1994, 91/14/0129, 93/14/0015). Der Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages wurde rechtskräftig.

Am 19. Oktober 2004 wurde ein Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 gem. § 299 BAO eingereicht und ausgeführt: Es werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 22. Dezember 2003, zugestellt am 5. Jänner 2004 gem. § 299 BAO innerhalb der Frist von einem Jahr beantragt.

Als Begründung werde angeführt:

Im Jahresabschluss zum 31.12.2002 seien einmalig erhaltene Kabelanschlussgebühren, gestützt auf Fachliteratur und Verwaltungspraxis, auf 8 Jahre verteilt und einer passiven Rechnungsabgrenzung zugeführt worden. Der Jahresumsatz habe sich durch die jährliche Auflösung der Anschlussgebühren erhöht. Im Erkenntnis VwGH 18.12.1996, 94/15/0148 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass einmalige Anschlussgebühren für Kabelfernsehen keine zeitraumbezogenen Leistungen seien und daher im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen seien. Gem. Erkenntnis VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050 seien die Bilanzen der Vorjahre entsprechend zu berichtigen. Die in den Vorjahren zu Unrecht unterlassene Besteuerung im Jahr der Vereinnahmung dürfe nicht in späteren Veranlagungsperioden durch Auflösung der Passivpost nachgeholt werden. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2002 hinsichtlich der bisher angesetzten passiven Rechnungsabgrenzungsposten betrage somit 0,00 € gegenüber bisher 29.583,29 €. Die Gewinn- und Verlustrechnung sei daher um die angesetzten Erlöse aus der Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung in Höhe von 4.155,85 € zu kürzen. Es werde hiermit der Antrag gestellt den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Dezember 2003 gem. § 299 aufzuheben und darüber neu zu entscheiden, in dem die einmalig enthaltenen Kabelanschlussgebühren gleich im Jahr der Vereinnahmung versteuert werden. Es werde weiters beantragt die Steuerbilanz zum 31.12.2002 laut beiliegender Gewinn- und Verlustrechnung zu berichtigen. Die bisherigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden 40.044,41 € betragen. Nach Berichtigung der Erlöse seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit 35.888,56 € festzusetzen. Weiters würde beantragt, dass der Verlustvortrag in Höhe von 26.917,28 € laut Beilage berücksichtigt werde.

Mit Bescheid vom 8. November 2004 wurde der Antrag auf Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO abgewiesen.

Als Begründung wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, § 299 BAO gestatte eine Aufhebung nur mehr wegen "Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes". Eine solche könne im gegenständlichen Fall nicht erblickt werden. Es wäre daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Am 6. Dezember 2004 wurde seitens des Bw. fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt: Die Abweisung werde damit begründet, dass eine Aufhebung gem. § 299 BAO nur mehr wegen "Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes" gestattet sei. Nach Ansicht des Berufungswerbers sei der Inhalt des Bescheides rechtswidrig, da bei Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2002, der als Grundlage für den Einkommensteuerbescheid 2002 anzusehen sei, eine unzutreffende Auslegung einer Rechtsvorschrift erfolgt sei. Im

Jahresabschluss zum 31.12.2002 seien einmalig erhaltene Kabelanschlussgebühren, gestützt auf Fachliteratur und Verwaltungspraxis, auf 8 Jahre verteilt und einer passiven Rechnungsabgrenzung zugeführt worden. Der Jahresumsatz erhöhe sich durch die jährliche Auflösung der Anschlussgebühren. Im Erkenntnis VwGH 18.12.1996, 94/15/0148, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass einmalige Anschlussgebühren für Kabelfernsehen keine zeitraumbezogenen Leistungen seien und daher im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen seien. Gem. Erkenntnis VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050 seien die Bilanzen der Vorjahre entsprechend zu berichtigen. Die in den Vorjahren zu Unrecht unterlassene Besteuerung im Jahr der Vereinnahmung dürfe nicht in späteren Veranlagungsperioden durch Auflösung der Passivpost nachgeholt werden. Für die Aufhebung gem. § 299 BAO sei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgeblich. Durch das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH habe sich die rechtliche Beurteilung bezüglich einmal erhaltener Kabelanschlussgebühren geändert. Gem. § 299 BAO dürften Änderungen der Rechtsprechung für die Beurteilung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit nur berücksichtigt werden, wenn sie nicht zum Nachteil der betroffenen Parteien seien (§ 117 BAO). Davon sei nicht auszugehen, da sich durch die Berichtigung der Erlöse (aus der Abgrenzung der Kabelanschlussgebühren) der Gewinn verringere. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden nicht wie bisher 40.044,41 € sondern 35.888,56 € (siehe beiliegende M/W-Rechnung) und würden eine niedrigere Einkommensteuerschuld für 2002 ergeben. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2002 hinsichtlich der bisher angesetzten passiven Rechnungsabgrenzungsposten würde somit 0,00 € gegenüber bisher 29.583,29 € betragen. Die Gewinn- und Verlustrechnung sei daher um die angesetzten Erlöse aus der Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung (Konto 3900) in Höhe von 4.155,85 € zu kürzen. Es werde daher der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Dezember 2003 gem. § 299 BAO aufzuheben und darüber neu zu entscheiden, in dem die einmalig enthaltenen Kabelanschlussgebühren gleich im Jahr der Vereinnahmung versteuert werden. Weiters werde die Berichtigung der Steuerbilanz zum 31.12.2002 laut beiliegender Gewinn- und Verlustrechnung beantragt. Die bisherigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 hätten 40.044,41 € betragen. Nach Berichtigung der Erlöse seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit 35.888,56 € festzusetzen. Weiters werde die Berücksichtigung des Verlustvortrages in der Höhe von 26.917,28 € laut Beilage beantragt.

Am 20. Dezember 2004 wurde die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt beantragte eine Abweisung der Berufung, da keine Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes gegeben sei.

Mit Schreiben vom 7. März 2003 wurde das Finanzamt darauf hingewiesen, dass eine Aufhebung des Bescheides dann möglich ist "wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist" und wurde das Finanzamt ersucht bekannt zu geben, ob die Rechtsansicht aufrechterhalten werde, wonach keine Aufhebung möglich sei.

In der Folge erließ das Finanzamt ABC , Standort B , eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte aus: Grundsätzlich werde dem Berufungswerber beigeplichtet, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO vorliegen würden. In freiem Ermessen werde dem Antrag jedoch nicht stattgegeben, da es sonst zu einem endgültigen Steuerausfall für die Republik käme, dies würde eine ungerechtfertigte Bereicherung des Antragstellers darstellen.

In der Folge begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte sein Berufungsvorbringen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 6. April 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des § 299 Abs. 1 bis 3 BAO idGf lauten wie folgt:

- 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.

Im gegenständlichen Fall hat sich der maßgebliche Einkommensteuerbescheid 2002 unbestritten als nicht richtig erwiesen.

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, hat das Finanzamt in freiem Ermessen die Aufhebung des Bescheides abgelehnt.

Es ist daher im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs. 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat.

Gem. § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen.

Im gegenständlichen Fall ist das berechtigte Interesse der Bw. in einem materiell rechtsrichtigen Bescheid zu sehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u. a. im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiell rechtsrichtigen Zustandes nicht geringfügig sind.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Bei der Ermessensübung, ob die beantragte Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu verfügen ist, sind daher folgende Argumente abzuwägen:

- Es scheint im Sinne der Zweckmäßigkeit vordergründig gegen die Bescheidaufhebung zu sprechen, dass ein Ausfall an Staatseinnahmen zu erwarten ist. Dieses Argument wird jedoch dadurch relativiert, dass ein öffentliches Interesse - also das der Gesamtheit der Bürger - an der materiell rechtsrichtigen Besteuerung jedes einzelnen besteht. (vgl. UFS 2.9.2004, RV/0418-W/03)
- Bei der Ermessensübung, scheint auch im Sinne der Zweckmäßigkeit vordergründig die Verwaltungsökonomie gegen die Bescheidaufhebung zu sprechen, um den dadurch und durch den neuen Sachbescheid verursachten Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Tatsächlich wird jedoch als Folge der Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO ein aufwändiges Berufungsverfahren zu erwarten sein. (vgl. UFS 2.9.2004, RV/0418-W/03)
- Für die Aufhebung spricht der Zweck des § 299 Abs. 1 BAO, nämlich die Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit. Der Rechtsrichtigkeit ist zudem als Ermessenskriterium der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Nach Ansicht der Referentin ist nach den obigen Ausführungen davon auszugehen, dass das Ermessen seitens des Finanzamtes nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt wurde. Als einziges Argument wurde seitens des Finanzamtes der endgültige Steuerausfall der Republik

vorgebracht, ein solcher wird jedoch in der Mehrzahl der Fälle eintreten, in denen der Steuerpflichtige die Bescheidaufhebung beantragt. Da die Bescheidaufhebung sowohl zugunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verfügen ist, geht diese Argumentation ins Leere. Die Erstellung eines rechtsrichtigen Bescheides kann nach Ansicht der Referentin auch nicht zu einer "ungerechtfertigten" Bereicherung des Berufungswerbers führen.

Die Referentin geht daher davon aus, dass die Billigkeit und Zweckmäßigkeit für eine Bescheidaufhebung sprechen, der Berufung war statzugeben.

Wenn der angefochtene Bescheid ausgesprochen hat, dass einem Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nicht gefolgt wird, und die Berufungsbehörde zum Schluss kommt, dass die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu verfügen ist, stellt sich die Frage nach dem Verbindungsgebot des § 299 Abs. 2 BAO. Dieses besteht laut überzeugenden Argumenten von Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 299, Anm. 21, nicht für die zweite Instanz.

Somit wird durch die Berufungsentscheidung nur der angefochtene Bescheid dahin abgeändert, dass er die Aufhebung des betreffenden rechtswidrigen Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausspricht. Den neuen Sachbescheid wird dagegen das Finanzamt zu erlassen haben.

Linz, am 9. Jänner 2006