



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des 1, vertreten durch Mag. Alexander Kantner, Wirtschaftstreuhänder, 6900 Bregenz, Brielgasse 21, vom 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 21. Dezember 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 und Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Einkommensteuer 2001 bis 2004 vom 21. Dezember 2005 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen die Bescheide vom 21. Dezember 2005 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben. Die betroffenen Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2001 bis 2003 treten durch diese Aufhebung in die Lage zurück, in der sie sich vor der Aufhebung befunden haben.
- 2) Der Berufung gegen den Bescheid vom 21. Dezember 2005 über die Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO des Einkommensteuerbescheides 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben. Das betroffene Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2004 tritt durch diese Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.
- 3) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 21. Dezember 2005 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 21.12.2005 Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003, einen Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2004 sowie neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 erlassen, weil das Finanzamt die ursprünglich erklärungsgemäß veranlagten Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei eingestuft hat.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben, in welcher vom Bw. dargelegt wurde, dass einerseits die Wiederaufnahme bzw. Aufhebung zu Unrecht erfolgte sowie andererseits keine Liebhaberei betreffend Vermietung und Verpachtung vorliegen würde.

Das Finanzamt hat hierauf eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen.

Der Bw. hat nunmehr einen Vorlageantrag zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt, in welcher er nochmals ausführlich seinen dem Finanzamt entgegengesetzten Standpunkt erläutert hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 sowie der Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2004 rechtmäßig ergangen sind.

1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 bis 2003:

Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide lautet jeweils wie folgt: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem*

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie kann lediglich beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmegründe könnten (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht „nachholbar“ (aM Rauscher, SWK 2003, S 637; Setina, SWK 2004, S 55). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs 1) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 zweiter Satz). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl zB BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185), (Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 zu § 307 BAO).

Es dürfen somit Wiederaufnahmegründe weder im erstinstanzlichen noch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren nachgeschoben werden. Irgendein Verweis auf die in den angefochtenen Sachbescheiden für das Jahr 2001 bis 2003 gemachten Ausführungen lag gegenständlich nicht vor, wodurch ein wesentlicher Begründungsmangel vorliegt. Es kann daher in weiterer Folge betreffend der Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2001 bis 2003 dahingestellt bleiben, ob taugliche Wiederaufnahmegründe vorliegen bzw. aus welchen Gründen die Wiederaufnahmebescheide angefochten wurden.

2) Aufhebung betreffend Einkommensteuer 2004:

Gleiches muss freilich auch für Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO gelten. Hiezu führt der unabhängige Finanzsenat aus:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl I 97/2002) 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 zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). 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 (§ 299 Abs. 3 BAO).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 9 und 10 zu § 299 BAO).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

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). In der Bescheidebegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Den strittigen Aufhebungsbescheid begründete das Finanzamt wörtlich 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 gegenständliche "Begründung" des Aufhebungsbescheides erfüllt das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliches Vorbringen seitens des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten war. Aus der vorliegenden Begründung kann sohin nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigten. Die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründeten konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO dar. Zudem fehlt im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (der Vollständigkeit halber ist hier anzumerken, dass ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung allein nicht als wesentlich gilt und für sich allein nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Ein entsprechender Verweis auf die im angefochtenen Sachbescheid für das Jahr 2004 gemachten Ausführungen lag gegenständlich aber nicht vor. Damit ist der ergangene Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet.

Auf Grund des o.a. hatte die Aufhebung des angefochtenen Aufhebungsbescheides zu erfolgen (siehe hierzu auch z.B. UFS vom 7.6.2006, RV/0815-W/06; UFS vom 10.10.2006, RV/0557-I/06 und UFS vom 7.12.2006, RV/0249-F/06).

3) Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004:

Zu den Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003:

Es hatte auf Grund des o.a. die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen. Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2001 bis 2003 nach § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die Wiederaufnahmebescheide und die mit ihnen verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommensteuerbescheide

2001 bis 2003 vom 16. Oktober 2002, 5. September 2003 und 7. Oktober 2004 leben damit wieder auf.

Zum Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2004:

Da der Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 Abs. 2 BAO zwingend mit dem Aufhebungsbescheid verbunden ist, scheidet der Sachbescheid mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides aus dem Rechtsbestand aus. Das Verfahren tritt dadurch in die Lage zurück, in der es sich vor der Bescheidaufhebung befunden hat; dh der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 17. Juni 2005 lebt wieder auf.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 21. Dezember 2005 gerichtete Berufung war somit gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Aus den in der Berufung angeführten Gründen waren die Berufungsausführungen bzw. die Berufungsvorentscheidung in dieser Entscheidung aus verfahrensökonomischen Gründen nicht näher darzulegen bzw. auch auf diese nicht mehr einzugehen.

Feldkirch, am 13. August 2007