



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Eva Wexberg, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Gußhausstraße 23, vom 2. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. Oktober 2005 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung beim Berufungswerber (Bw.) gelangte das Finanzamt zum Ergebnis, dass der Gewinn 2003 um insgesamt 30.150,00 Euro zu erhöhen sei, weil die diesem Betrag zu Grunde liegenden behaupteten Geschäftsvorgänge (PKW-Kauf und -Verkauf) tatsächlich nicht stattgefunden hätten.

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2005 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7. Juli 2005 gemäß § 299 BAO auf. Die Bescheidbegründung lautet 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.“

Im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7. Oktober 2006 wurde der o.a. Prüfungsfeststellung Rechnung getragen. Laut Bescheidbegründung erfolge die Veranlagung „... unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ...“ seien.

In der Berufung vom 2.. November 2005 gegen den o.a. Aufhebungsbescheid und den o.a. Sachbescheid führte der Bw. näher aus, aus welchen Gründen die o.a. Gewinnerhöhung seines Erachtens ungerechtfertigt sei, und stellte den Antrag, der Berufung zu folgen, den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufhebungsbescheid

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.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Demnach gestattet § 299 BAO Aufhebungen also nur dann, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 9f).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt.

Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (vgl. § 20 BAO). Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 52f; 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). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH

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, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen werden, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. 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, BAO³, § 93 Tz 10). Die Begründung hat außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Ausgehend von dieser Rechtslage wird Folgendes festgestellt:

Wie bereits erwähnt, wurde der berufungsgegenständliche Aufhebungsbescheid 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.“

Damit ist aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht erfüllt, ist doch in dieser "Begründung" keinerlei sachliches Vorbringen des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten. Aus der vorliegenden "Begründung" kann sohin nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigt hätten. Außerdem fehlt hier auch die Darstellung der Überlegungen des Finanzamtes zur Ermessensübung (der Vollständigkeit halber wird allerdings bemerkt, dass der Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensübung für sich allein als nicht wesentlich gilt und für sich allein auch nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. Stoll, BAO, 2944).

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.

Im vorliegenden Fall kann übrigens auch die Begründung des Sachbescheides vom 7. Oktober 2005 die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, enthält letztere doch keinerlei Hin- bzw. Verweis auf erstere. Fehlt aber ein derartiger Hin- bzw. Verweis im

Aufhebungsbescheid, so ist die Begründung des Sachbescheides auch nicht Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates stellt das bloße Zitieren des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung des die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes somit keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO dar.

Der Aufhebungsbescheid ist daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Begründungsmangel ist im Berufungsverfahren nicht sanierbar, denn im Berufungsverfahren dürfen nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind, bzw. darf die Berufungsbehörde eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl. zB UFS 7.6.2006, RV/0815-W/06; 10.10.2006, RV/0557-I/06; 7.12.2006, RV/0247-F/06; 5.6.2007, RV/0383, 0397-G/07; 4.7.2007, RV/0005-I/05).

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid ist also stattzugeben, und dieser ist ersatzlos aufzuheben, womit es sich erübrigkt, hier auch noch auf das weitere Berufungsvorbringen einzugehen.

2. Sachbescheid

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nicht zulässig ist eine Berufung ua. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2 und 6).

Wie bereits erwähnt, tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid (vgl. Punkt 1.) ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 62).

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid ist daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2 und 6).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 2. Jänner 2008