



GZ. RV/0287-S/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 10. März 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch UNICONSULT Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Ursula Haidenthaler, betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 nach in Salzburg durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Am 23. Mai 2002 (Zustellung im Juli 2002) hat der Berufungssenat I als Organ der Finanzlandesdirektion für Salzburg die Berufung des Bw gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1998, Umsatzsteuer 1996 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2000 und 2001 abgewiesen und den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 abgeändert.

Streitpunkte waren ua. Aufwendungen für "Büro- und Garagenzubau" am Privathaus und die damit zusammenhängenden Vorsteuern (Stichwort: Arbeitszimmer).

Es wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welche mit Beschluss vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0150, wegen offenbarer Unzuständigkeit zurückgewiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 30. April 2003 beantragte der Bw beim Finanzamt die Aufhebung der Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1996 gemäß § 299 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 97/2002 (Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz). Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Umsatzsteuerbescheid 1996 aufgrund der nunmehrigen EuGH-Judikatur dem EU-Recht widerspreche (vgl. hiezu VwGH 24.9.2002, 98/14/0198). Im Lichte des EU-Rechts sei ausschließlich die betriebliche Nutzung gegenständlicher Räumlichkeiten zu prüfen. Diese sei von der Behörde im Rahmen des bisherigen Verfahrens zu keinem Zeitpunkt in Zweifel gezogen. Aufgrund der Neufassung des § 299 BAO durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz zum 1.1.2003 sei der Bw zur Antragstellung befugt.

Das Finanzamt wies das Begehren mit der Begründung zurück, dass das Finanzamt aufgrund des § 299 BAO nur zur Aufhebung von erstinstanzlichen Bescheiden berechtigt sei. Der Antrag sei daher wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Zur Frage der Zulässigkeit der Aufhebung wurde im Wesentlichen wie folgt eingewendet:

§ 299 BAO wurde mit 1.1.2003 durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz neu gefasst. Laut den parlamentarischen Materialien solle die Neufassung des § 299 BAO insbesondere der Verwaltungsökonomie dienen, da Aufhebungen durch die Finanzämter einen geringeren Verwaltungsaufwand erfordern würden.

Durch die Schaffung des UFS sei es notwendig geworden, Bescheide der Abgabenbehörden zweiter Instanz durch die Neufassung des § 299 BAO von seinem Anwendungsbereich auszunehmen, da ansonsten Entscheidungen der neuen Berufungsbehörde von einer Verwaltungsbehörde aufgehoben werden könnten.

Im Zuge der Neufassung seien keinerlei Übergangsvorschriften beschlossen worden, sodass es nunmehr zu der eigenartigen Situation führe, wonach Bescheide der seinerzeitigen FLD, welche vor 1.1.2003 ergangen sind, nach dem Wortlaut des § 299 BAO nicht aufhebbar wären. Ab 1.1.2003 gebe es auch kein Aufhebungsrecht der Oberbehörde mehr.

Es dürften offenbar im Rahmen der Gesetzesänderung bestimmte Fallkonstellationen nicht bedacht worden sein. Bei wörtlicher Auslegung wären Bescheide, welche seinerzeit bekämpft und von der FLD erlassen wurden, nicht mehr aufhebbar. Erstinstanzliche Bescheide seien demgegenüber sehr wohl in bestimmten Fällen (wie in diesem) bis zum Ablauf der Verjährungsfrist wegen Rechtswidrigkeit aufhebbar.

Dies widerspreche einerseits der Intention des Gesetzgebers, welcher die Kompetenz lediglich den Abgabenbehörden erster Instanz übertragen wollte, andererseits sei bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes eine Gleichheitswidrigkeit gegeben, da Steuerpflichtige mit einem Bescheid der seinerzeitigen FLD (gegenüber jenen mit einem erstinstanzlichen Bescheid) unsachlich benachteiligt würden.

In verfassungskonformer Auslegung des § 299 BAO könne vom Gesetzgeber nur gemeint sein, dass unter diese Vorschrift auch jene Fälle subsumieren sind, welche Bescheide der seinerzeitigen FLD betreffen und hätte die erste Instanz diesfalls den Bescheid aufheben bzw. an die Oberbehörde zur Aufhebung weiterleiten müssen.

Zur Begründung der Rechtswidrigkeit des Bescheides wurde ausführlich auf die Rechtsprechung des EuGH verwiesen.

In der Berufungsverhandlung brachte der Bw ergänzend vor, dass es zwei Varianten gebe, wie eine verfassungskonforme Interpretation erreicht werden könne. Entweder man vertrete die Ansicht, dass in diesem Spezialfall auch die I. Instanz ausnahmsweise in der Lage sei Entscheidungen der FLD aufzuheben, oder man sehe die FLD selbst in diesem Fall als I. Instanz die nach § 299 diesen Bescheid zu beheben habe. Die Kompetenzverschiebung nach § 299 BAO zum Finanzamt sei in erster Linie aus verfahrensökonomischen Gesichtspunkten erfolgt. Dazu sollte die Möglichkeit erhalten bleiben EU-widrige Entscheidungen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist wieder aufheben zu können. Offenbar

habe man in diesem Bereich übersehen, dass es noch alte FLD-Entscheidungen geben könnte, die von der Neuregelung der Bestimmungen der BAO nicht umfasst seien.

Im Sinne der 2. Variante müsste die FLD ausnahmsweise als I. Instanz einen derartigen Bescheid beheben und einen neuen Sachbescheid erlassen. Die Problematik bestehe darin, dass ab dem 1.1.2003 nur mehr das FA bzw. der UFS zur Verfügung stünden, der UFS sei aber nicht Gesamtrechtsnachfolger der FLD. Die FLD als solche bestehé aber noch.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte dazu aus, dass, wenn die Rechtsansicht des Bw richtig sein sollte, die Bestimmung des § 299 Abs. 4 BAO in der alten Fassung weiter anzuwenden wäre, wonach die Oberbehörde, das ist im gegenständlichen Fall das BMfF, noch für 5 Jahre in der Lage wäre Entscheidungen der FLD und auch eines Berufungssenates aufzuheben. Eine derartige Möglichkeit sei aber mangels gesetzlicher Deckung nicht gegeben.

#### ***Der Senat hat erwogen:***

§§ 299 und 300 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 97/2002 (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) lauten wie folgt:

*"§ 299. (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.*

*(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.*

*§ 300. (1) Das Bundesministerium für Finanzen und die Abgabenbehörde zweiter Instanz können einen von ihnen selbst erlassenen, beim Verwaltungsgerichtshof oder Verfassungsgerichtshof mit Beschwerde angefochtenen Bescheid aufheben,*

*a) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, oder*

*b) wenn er von einer unzuständigen Behörde, von einem hiezu nicht berufenen Organ oder von einem nicht richtig zusammengesetzten Kollegialorgan einer Behörde erlassen wurde, oder*

*c) wenn der dem Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt oder aktenwidrig angenommen wurde, oder*

*d) wenn Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.*

(2) Eine Aufhebung (Abs. 1) darf in jedem Abgabenverfahren nur einmal erfolgen.

(3) Durch die Aufhebung eines Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat."

Gemäß § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 97/2002 (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz; kurz: BAO neu) treten die Bestimmungen §§ 299 und 300 mit 1. Jänner 2003 in Kraft.

Rechtspolitisches Ziel des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes war es insbesondere, den für civil rights geltenden Kriterien des Art. 6 MRK mehr als bisher zu entsprechen. Dies erforderte ua., dass Entscheidungen des Tribunals nicht durch Verwaltungsbehörden aufhebbar sind (vgl. *Ritz*, Aufhebungen gemäß §§ 299 und 300 BAO, RdW 11/2002, 692).

Nach dem klaren Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO leg. cit. kann die Abgabenbehörde erster Instanz nur einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben. Die Bestimmung ist daher auch keiner anderen Interpretation zugänglich.

Abgabenbehörden erster Instanz sind nicht nur die Finanzämter, sondern auch die Finanzlandesdirektionen und das Bundesministerium für Finanzen, wenn sie Bescheide als Abgabenbehörde erster Instanz erlassen (vgl. *Ritz*, BAO-HB, Seite 245).

Im konkreten Fall kann die Finanzlandesdirektion nicht als I. Instanz angesehen werden, da diese den "aufzuhebenden" Bescheid (Berufungsentscheidung vom 23.5.2002) als Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassen hat.

Gerade die vom Bw geforderte "verfassungskonforme Auslegung", die I. Instanz solle ausnahmsweise in der Lage sein, Entscheidungen der FLD aufzuheben, würde bedeuten, dass eine weisungsgebundene (Unter-)Behörde in der Lage wäre, Entscheidungen eines durch Verfassungsbestimmung weisungsfrei gestellten Kollegialorganes (vgl. § 271 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem BGBl. Nr. 97/2002; kurz: BAO alt) aufzuheben. Dies würde dem Sinn der verfassungsmäßig normierten Weisungsfreiheit entgegenwirken.

Der Bw übersieht, dass der § 300 BAO neu bezüglich der inhaltlichen Rechtswidrigkeit dem § 299 Abs. 3 BAO alt entspricht. Senatsentscheidungen konnten gemäß § 299 Abs. 3 BAO alt wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes nur aufgehoben werden, wenn eine Beschwerde beim VfGH oder VwGH anhängig war (sog. Klaglosstellung). § 300 BAO neu räumt ein Aufhebungsrecht ebenfalls nur im Rahmen der sog. Klaglosstellung ein. Eine Verschlechterung der Rechtschutzstandards ist sohin nicht gegeben.

Mit der Bestimmung des § 300 BAO neu wird zudem gewährleistet, dass "jede" Abgabenbehörde zweiter Instanz von ihr selbst erlassene und beim VfGH oder VwGH angefochtene Bescheide aufheben kann.

Da die Finanzlandesdirektion damals als Abgabenbehörde zweiter Instanz entschieden hat, wäre eine Aufhebung bis zum 1.1.2003 gemäß § 299 Abs. 3 BAO alt und ab dem 1.1.2003 gemäß § 300 BAO neu im Rahmen der sog. Klaglosstellung möglich gewesen.

Unklar ist, warum der Bw durch die Bestimmung des § 299 BAO neu beschwert sein soll. Die (aufzuhebende) vom Berufungssenat I gefasste Entscheidung wurde im Juli 2002 zugestellt und hätte unter den in § 299 BAO alt angeführten Voraussetzungen aufgehoben werden können. Der Umstand, dass die Beschwerde vom VwGH beschlussmäßig zurückgewiesen wurde, liegt außerhalb des Einflussbereiches der Abgabenbehörden.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 10. März 2004