



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag.X., vom 20. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 4. November 2009 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuerbescheid 2008 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt.

Das Finanzamt erließ am 26.6.2009 den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008, wobei die vom Bw. geltend gemachten Sonderausgaben (Rentenzahlung an die Mutter) in Höhe von € 10.004,11 berücksichtigt wurden.

Vor Erlassung dieses Bescheides war der Bw. mit Vorhalt des Finanzamtes vom 28.5.2009 zur Vorlage der Rentenvereinbarung und sämtlicher Zahlungsbelege betreffend die Rentenzahlung

aufgefordert worden. Dieser Aufforderung war er mit Anbringen vom 19.6.2009 nachgekommen.

Am 4.11.2009 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO sowie einen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für dieses Jahr. Die Begründung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO lautet: „*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.*“ Mit dem neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wurde die Berücksichtigung der Sonderausgaben (Rentenzahlung) in Höhe von € 10.004,11 rückgängig gemacht (in der Datenbank befindet sich bei KZ 450 der Eintrag „Lösung“). Die Begründung dieses Bescheides lautet: „*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 9.905,71 nicht übersteigen. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen.*“

Der Bw. erhab mit Anbringen vom 20.11.2009 Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 4.11.2009. Wie aus der Anfechtungserklärung und den Berufungsvorbringen zum den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2008 beseitigenden Bescheid zu entnehmen ist, ging der Bw. offensichtlich irrtümlich von einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO aus. Der Bw. brachte im Wesentlichen vor, dass die Begründung des Bescheides nicht ausreichend sei. Betreffend den neuen Sachbescheid wurden Vorbringen zum Berufungspunkt Rentenzahlung erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. wendet sich gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008.

Zunächst ist der Frage nach den rechtlichen Auswirkungen der Tatsache, dass der Bw. in seiner Berufung (wie aus der Anfechtungserklärung und den Berufungsvorbringen ersichtlich ist) von einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2008 ausgegangen ist, nachzugehen.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muß die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;

- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a BAO, nach welcher die Berufung die Bezeichnung des Bescheides enthalten muss, gegen den sie sich richtet, ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (vgl. zB VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041; VwGH 28.01.1998, 96/13/0081).

Durch das im § 250 Abs. 1 lit c BAO vorgesehene Erfordernis der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzt werden, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will. Hierbei kommt es (wie bei Anbringen ganz allgemein) nicht auf förmliche Bezeichnungen und verbale äußere Formen der Parteienerklärungen an, sondern auf den Inhalt, also auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Der Berufungsantrag muss jedenfalls bestimmten, zumindest aber bestimmbaren Inhaltes sein (vgl. VwGH 23.04.2001, 99/14/0104 mit Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2574).

Bei Beurteilung von Anbringen, so auch von Berufungen kommt es nicht auf die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Parteischrittes an (vgl. VwGH 23.04.2001, 96/14/0091 mit Hinweis Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S 618; VwGH 18.10.1984, 83/16/0161).

Im konkreten Fall wurde für die Jahre 2005 bis 2007 mit (ebenfalls im Jahr 2009 erlassenen) Bescheiden des Finanzamtes jeweils die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer verfügt. Für das Jahr 2008 wurde in Abweichung von der für die Vorjahre praktizierten Vorgehensweise die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO verfügt, obwohl die Beseitigung des ursprünglichen Bescheides aus dem gleichen Grund (andere steuerliche Beurteilung der Rentenzahlung an die Mutter) erfolgte. Da vom Bw. auch gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2005 bis 2007 Berufung erhoben wurde, ist das Zustandekommen des dem Bw. bei der Abfassung des Textes der gegen die für das Jahr 2008 erlassenen Bescheide gerichteten Berufung unterlaufenen Fehlers durchaus nachvollziehbar. Aufgrund der Umstände des konkreten Falles ist eindeutig bestimmt, dass die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299

BAO gerichtet ist. Nach der oben dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist es daher als unbeachtlich anzusehen, dass die Vorbringen des Bw. auf § 303 Abs. 4 BAO bezogen sind. Es ist vom Vorliegen einer Berufung gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO auszugehen.

In § 299 BAO ist folgendes normiert:

„(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. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(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.“

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Diese Bestimmung (§ 299 Abs. 2 BAO) folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 44).

Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Werden beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 45).

Das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen schließt eine Aufhebung gemäß § 299 – ebenso wie umgekehrt – nicht aus (VwGH 19.9.1989, 89/14/0183).

Ein die Aufhebung eines Bescheides verfügbarer Bescheid gemäß § 299 bedarf – wie jeder schriftliche Bescheid – einer Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123), Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen), nicht jedoch, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalls maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommen (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 40).

Die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wörtlich wiedergegebene Begründung des Finanzamtes zum Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO entspricht den von Rechtsprechung und Lehre verlangten Kriterien ausreichender Bescheidbegründung ganz eindeutig nicht, da es sich lediglich um eine Wiedergabe des in § 299 Abs. 1 BAO stehenden Gesetzestextes handelt. Es gibt weder Ausführungen zum Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO noch eine Begründung der Ermessensübung. Es gibt nicht einmal einen Verweis auf den – übrigens ebenfalls eindeutig unzureichend begründeten – neuen Sachbescheid.

Eine Sanierung einer derart mangelhaften Bescheidbegründung im Wege einer zweitinstanzlichen Entscheidung kann nicht in Betracht gezogen werden, da die Aufgabe der Berufungsbehörde darauf beschränkt ist, zu prüfen, ob die Bescheidaufhebung gemäß § 299 aus den im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Gründen zulässig war.

Daher ist der Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben.

Mit der Aufhebung dieses Bescheides scheidet der damit in Verbindung neu erlassene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 aus dem Rechtsbestand aus. Aus diesem Grund ist die Berufung gegen diesen Sachbescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Das Verfahren tritt somit wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO befunden hat.

Wien, am 20. Dezember 2011