



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schmid & Horn, Rechtsanwälte GmbH, 8010 Graz, Kalchberggasse 6 - 8, vom 4. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. März 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 wurde vom Finanzamt ein Verlustabzug in Höhe von € 14.275,42 gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 erklärungsgemäß als Sonderausgabe berücksichtigt (Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2007, Einkommensteuergutschrift: € 4.924,29).

Am 4. März 2008 hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid 2005 auf und begründete dies 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. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen."

Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, der nachstehende Begründung enthält:

"Der Verlustvortrag für 2005 beträgt nur € 4.888,37, da der Verlust aus dem Jahr 2002 mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen wurde und im Jahr 2004 bereits € 47.921,58 ausgeglichen wurden."

Dies hatte zur Folge, dass sich die Einkommensteuergutschrift des Erstbescheides auf € 3.357,02 verminderte (Abgabennachforderung daher € 1.567,21).

Mit Schreiben vom 4. April 2008 er hob der Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) Berufung gegen den Aufhebungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und den nunmehr neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. März 2008.

Betreffend die Aufhebung wurde vorgebracht, dass die *"Abgabenbehörde erster Instanz jegliche Begründung dafür schuldig"* geblieben wäre, *"warum eine Aufhebung nach § 299 BAO"* erfolgt sei. *"Allein dieser Begründungsmangel rechtfertigt eine Aufhebung des Aufhebungsbescheides"*.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde damit begründet, dass der darin enthaltene *"Begründungstext in keiner Weise ausreichend"* sei, und *"aus Sicht"* des Bw. *"auch sachlich nicht gerechtfertigt."*

Weiters hätte die Abgabenbehörde auch ignoriert, dass – so der Vertreter - mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY, das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. eröffnet worden sei, welches mit rechtskräftig bestätigtem Zahlungsplan vom 31. Mai 2007 beendet worden wäre. Der Bw. habe eine Barquote von 5% mittels Einmalzahlung bezahlt, sodass *"sämtliche Forderungen bis zur Konkursöffnung anteilig erloschen sind"*. Nach einhelliger Auffassung (zB Bertl/Klug in Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola, Praxishandbuch Konkursabwicklung, S 73) habe das diesbezüglich maßgebliche Insolvenzrecht (§ 193 Abs. 1 iVm § 156 Abs. 1 KO) Vorrang, sodass *"eine quotenmäßige Abänderung denkbar wäre"*.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass es – wäre der Verlustabzug unangetastet geblieben – zu einer gesetzwidrigen Mehrfachverwertung des Verlustes gekommen wäre. Es sei daher der

Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen und wäre – dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend – die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 nicht nur gerechtfertigt sondern sogar geboten gewesen. Dagegen wird im Vorlageantrag im Wesentlichen vorgebracht, dass in der Berufungsvorentscheidung die *"insolvenzrechtliche Dimension der Angelegenheit vollkommen unbeachtet"* geblieben sei. Das Finanzamt ignoriere beharrlich, dass der Bw. mit Zahlungsplan vom 31. Mai 2007, wo eine Barquote von 5% zu bezahlen gewesen wäre, entschuldet worden sei. Die angefochtenen Bescheide würden das Jahr 2005 und daher Zeiträume betreffen, die vor Konkursöffnung (4. Jänner 2007) gelegen seien, *"sodass nur mehr eine quotenmäßige Festsetzung erfolgen hätte dürfen"*.

Hinzu käme – so die weiteren Ausführungen des Vertreters – dass dem Bw. *"eine Abgabenforderung vorgeschrieben wurde, obgleich sich aus den Vorjahren Guthaben ableiten hatten lassen, die niemals ausgeschüttet wurden"*. Der Bw. habe daher sogar noch ein *"entsprechendes Guthaben, das ausgeschüttet hätte werden müssen"*.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde schließlich ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2 der genannten Norm).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich inhaltlich als nicht richtig erweist, was dann der Fall ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 10).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen

effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. *Beiser, Steuern*³, 357). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Aufhebungsgrund enthalten sein (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105).

Die Begründung des angefochtenen Aufhebungsbescheides enthält nun gegenständlichenfalls zwar keinen Aufhebungsgrund, jedoch wird darin auf die Begründung im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2005 verwiesen. In der Begründung des (neuen) Einkommensteuerbescheides wiederum wird klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Verlustvortrag für 2005 € 4.888,37 betrage. Dies deshalb, da ein Teil des Verlustes aus dem Jahr 2002 (Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 62.197) bereits im Jahr 2002 mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen worden sei (Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 9.387,05) und ein weiterer Teil davon (€ 47.921,58) im Jahr 2004 als Verlustabzug berücksichtigt worden wäre.

Mit dem in der Begründung des Aufhebungsbescheides enthaltenen Verweis auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Einkommensteuerbescheides 2005 enthält somit die Begründung des Aufhebungsbescheides (mittelbar) den Aufhebungsgrund. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, wenn dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist (VwGH 17.12.2002, 97/14/0023).

Davon ist nun im vorliegenden Fall unbestrittenmaßen auszugehen, weshalb ein vom Bw. behaupteter Begründungsmangel nicht vorliegt.

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204). Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (vgl. *Ritz, BAO*³, § 299 Tz 55).

Die für die Ermessensübung maßgebenden Erwägungen sind in der Begründung des Aufhebungsbescheides anzuführen (VwGH 28.3.2000, 95/14/0133). Ein Begründungsmangel des Aufhebungsbescheides hinsichtlich des Ermessens kann im Berufungsverfahren saniert werden.

Im vorliegenden Fall hat nun das Finanzamt sowohl in der Berufungsvorentscheidung ("war daher der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber der Rechtssicherheit einzuräumen" und "dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend war die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides nicht nur gerechtfertigt sondern geboten") als auch in der Begründung des Aufhebungsbescheides (*"nicht bloß geringfügige Auswirkung"*) ihre für die Ermessensgestaltung maßgebenden Erwägungen dargelegt.

Das eingeräumte Ermessen wird nun – wie bereits eingangs erwähnt - regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung eines bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204).

Im gegenständlichen Fall kann nun die sich unter Berücksichtigung des Aufhebungsgrundes ergebende steuerliche Auswirkung (Abgabennachforderung in Höhe von € 1.567,21) sowohl absolut als auch relativ gesehen keinesfalls als geringfügig angesehen werden, sodass – dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend – die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 27. März 2007 völlig zu Recht erfolgt ist.

2) Einkommensteuerbescheid:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Im gegenständlichen Fall steht nun fest, dass ein Teil des im Jahr 2002 entstandenen Verlustes aus Gewerbebetrieb bereits anlässlich der Veranlagung 2002 im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit anderen Einkunftsarten (Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 9.387,05) ausgeglichen worden ist. Dies hatte zur Folge, dass - da im Jahr 2004 bereits € 47.921,58 ausgeglichen worden waren - bei der Veranlagung für das Jahr 2005 vom gesamten Verlust von € 62.197 nur mehr € 4.888,37 zum Ausgleich übrig geblieben sind.

Diese Tatsache geht auch eindeutig aus der Begründung (siehe oben) des angefochtenen (neuen) Einkommensteuerbescheides 2005 vom 4. März 2008 hervor und führte dazu, dass es in dem ursprünglich für das Jahr 2005 erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2007 hinsichtlich eines Teiles des Verlustes (€ 9.387,05) zu einer gesetzwidrigen Doppelberücksichtigung desselben gekommen ist.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wird nun diese Tatsache – entgegen der Meinung des Vertreters des Bw. – durch die im (neuen) Einkommensteuerbescheid enthaltene Begründung sehr wohl *"ausreichend"* dokumentiert. Dazu kommt, dass wegen der zu Unrecht erfolgten "doppelten" Verlustverwertung laut Erstbescheid auch nicht davon die Rede sein kann, die Begründung des (neuen) Einkommensteuerbescheides sei *"sachlich nicht gerechtfertigt"*.

Abschließend wird zu der vom Vertreter im Berufungsverfahren immer wieder angesprochenen *"insolvenzrechtlichen Dimension der Angelegenheit"* bemerkt, dass Inhalt des gegenständlichen Berufungsverfahrens die **Abgabenfestsetzung** ist. In diesem Verfahren geht es um das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, gemäß § 4 BAO entstandene Abgabenansprüche bescheidmäßig festzusetzen. Daran ändert sich auch nichts durch einen *"rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan im Rahmen eines Schuldenregulierungsverfahren"*, weshalb auch nicht - wie der Vertreter des Bw. vermeint – nur mehr der Prozentsatz der Barquote (gegenständlichenfalls 5%) festgesetzt werden kann, da *"sämtliche Forderungen anteilig erloschen sind"*.

Der Vollständigkeit halber soll jedoch nicht unerwähnt bleiben, dass eine andere Beurteilung hinsichtlich der festgesetzten Abgabennachforderung (€ 1.567,21) allenfalls dann geboten gewesen wäre, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des § 206 lit. b BAO - gänzliche oder teilweise Abstandnahme von der Festsetzung *wegen Uneinbringlichkeit* - vorgelegen wären.

Dafür, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein würde, ergeben sich jedoch weder aus den der Behörde zur Verfügung stehenden Unterlagen irgendwelche Anhaltspunkte noch wurde dies vom Bw. für seinen Standpunkt ins Treffen geführt.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Februar 2011