



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/3563-W/09,
GZ. RV/1846-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Martin Unger, Steuerberater, 1220 Wien, Hirschstettnerstraße 19-21, vom 8. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. April 2009 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2005 sowie Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 30. Oktober 2008 erklärungsgemäß. Die beantragten Werbungskosten wurden entsprechend berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 8. April 2009 hob die Abgabenbehörde erster Instanz gem. § 299 BAO den Einkommensteuerbescheid mit folgender Begründung auf:

„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.“

In der Begründung des neu erlassenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 8. April 2009 war im Bezug auf die durchgeführte Aberkennung von Werbungskosten angeführt „*Ausgaben für die angeführte Fachliteratur, Tonträger, Kosmetika fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.*“

Mit Schreiben vom 8. Mai 2009 erhob die Berufungswerberin (Bw.) sowohl gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid als auch den Aufhebungsbescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung. In der Begründung wurde unter anderem angeführt, dass den beantragten Werbungskosten Aufwendungen zugrunde lägen, die für die Tätigkeit der Bw. als Schauspielerin zur Erzielung der Einnahmen notwendig seien. Es wurde die erklärungsgemäße Berücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie der Werbungskosten beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) 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.

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

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

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen die Aufhebungsgründe in der Begründung des Aufhebungsbescheides enthalten sein (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Weiters haben gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, erlassen werden.

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*, BAO, § 93 Tz 10).

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 auszuführen.

Ungeachtet dessen, dass gem. § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005) zu verbinden ist, liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. in Rechtskraft ergehen können. Die Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO.

Die erforderliche Verbindung von Aufhebungs- und Sachbescheid führt nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt bzw. dass die Begründung des Sachbescheides auch als Begründung für den Aufhebungsbescheid dienen kann oder umgekehrt. Daraus ergibt sich, dass die Begründung für den Aufhebungsbescheid die selben strengen Anforderungen zu erfüllen hat, wie dies für die Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides gilt.

Die Prüfung der Zulässigkeit der Aufhebung durch den UFS beschränkt sich somit auch für Aufhebungsbescheide darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid aus den von ihr angeführten Gründen gem. § 299 BAO hätte aufheben dürfen.

Da der Aufhebungsbescheid in der Begründung lediglich den Gesetzeswortlaut wiedergibt, ohne konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklich worden sind, wird nach Ansicht des UFS das Erfordernis einer ausreichenden Begründung nicht erfüllt.

Der vorliegenden Begründung kann nicht entnommen werden, auf Grund welcher konkreten Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt gewesen wäre die berufungsgegenständliche Bescheidaufhebung durchzuführen. Des weiteren fehlt auch die Darstellung der Überlegungen und Gründe des Finanzamtes zur Ermessensübung.

Der als Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt wird im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt sodass nicht überprüfbar ist, ob der vom Finanzamt

herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist.

Die Begründung des Sachbescheides vom 8. April 2009 kann die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, enthält letztere doch keinerlei Hin- bzw. Verweis auf die Begründung des Sachbescheides. Fehlt aber ein derartiger Hin- bzw. Verweis im Aufhebungsbescheid, so bildet die Begründung des Sachbescheides auch keinen Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides.

Festgehalten wird, dass das bloße Zitieren des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung des die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darstellen kann.

Der berufungsgegenständliche Aufhebungsbescheid ist somit 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 genannt sind bzw. darf die Berufungsbehörde eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die die Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen hat.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird somit stattgegeben.

2. Sachbescheid

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn der angefochtene Bescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt wird.

Wie oben angeführt, tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 30. Oktober 2008 lebt somit wieder auf.

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid vom 8. April 2009 ist als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2011