

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7100471/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vt. , gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 13.07.2012 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art.

133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die beschwerdegegenständlichen Bescheidaufhebungen zu Recht erfolgt sind.

Im Vorlagebericht zur Beschwerdevorlage des Finanzamtes an den Unabhängigen Finanzsenat führte das Finanzamt aus wie folgt: Die bezug habenden Normen seien § 20 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF sowie § 299 BAO.

„Streitpunkt sei das Vorliegen einer ausreichenden Begründung der Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO.

Seit dem Jahr 2008 verleiht der Beschwerdeführer (Bf.) gelegentlich (gemeinsam mit 2 Freunden) ein einmotoriges Flugzeug der Marke CESSNA P210. Im Zuge der Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2011 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass im Zeitraum 2008-2011 bereits Verluste aus der Vermietung von € 33.551 geltend gemacht wurden.

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens v. 31.5.2012 (Bl. 15/2011) verweist der Bf. auf seine eigenen Vermerke zu den Arbeitnehmerveranlagungen der Vorjahre, dass aus der gelegentlichen Vermietung des Flugzeuges der Marke CESSNA P210 auch in den Folgejahren kein nachhaltiger Gewinn erwartet wird. Das Finanzamt kam daher zur Ansicht, dass hinsichtlich der bereits ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruchbescheides vorläge, die nicht bloß geringfügig sei und erließ daraufhin Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO und i.V. gem. § 299 (2) BAO ersetzende Einkommensteuerbescheide, wobei in den Aufhebungsbescheiden auf die Begründung der neuen Sachbescheide verwiesen wurde.

In den gemäß § 299 (2) BAO mit den beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheiden verbundenen, die bisherigen ersetzenden Einkommensteuerbescheide für 2009, 2010 und 2011 (alle) vom 13.7.2012 wird dargelegt, aus welchem Grund der Verlust aus der Vermietungen des Flugzeuges nicht anerkannt wird. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung der Aufhebungsbescheide die "Unrichtigkeit" der ersten Einkommensteuerbescheide in der Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Vermietung erkannt hat. Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und Sachbescheid; Anmerkung: jede einzelne Aufhebung für jedes beschwerdegegenständl. Jahr und den verbundenen Bescheid betreffend) ist daher erkennbar gewesen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat.

Es wird darauf hingewiesen, dass im Zuge des Rechtsmittelverfahrens lediglich die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO, nicht jedoch die neuen Sachbescheide angefochten wurden.

Was das Berufungsvorbringen betreffend das Vorliegen von Begründungsmängeln anbelangt ist im Wesentlichen auszuführen:

Vorgebracht wurde:

Verweis nur auf Zitierung des Gesetzeswortlauts, und in einem Stehsatz, auf eine vermeintliche Rechtswidrigkeit. Der UFS habe unmissverständlich dargelegt, dass ein Heranziehen der Begründung des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Sachbescheids

nicht als Ersatz für eine mangelnde Begründung des Aufhebungsbescheids geeignet sei.

Ein expliziter Verweis auf die jeweiligen neuen Sachbescheide bzw. deren Begründung sei den angefochtenen Bescheiden nicht zu entnehmen. Es sei nicht zu erkennen, auf welche Sachbescheide die Abgabenbehörde Bezug zu nehmen versucht.

Im Rahmen der Ermessensübung sei auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen.

Der Berufungswerber habe in den vergangenen Jahre auf die seitens der Abgabenbehörde in jahrelanger Veranlagungspraxis anerkannte Beurteilung seiner Einkünfte als Vermietungseinkünfte vertraut und angesichts der jährlichen Offenlegung des Sachverhalts auch zu Recht vertrauen können.

Fehlende Ermessensbegründung.

Dazu ist auszuführen, dass in Ansehung der Entscheidung des VwGH vom 26.4.2012 2009/15/0119 den angefochtenen Bescheiden keine Begründungsmängel anhaften, aufgrund derer die Bescheide aufzuheben wären. Begründet wurden die Bescheide nicht nur mit dem Gesetzeswortlaut des § 299 BAO sondern durch entsprechenden Verweis auch mit der, wenngleich knapp gehaltenen, Begründung des neuen Sachbescheides. Im beim VwGH gegenständlichen Verfahren waren die Aufhebungsbescheide tatsächlich nur mit dem Gesetzestext, ohne Verweis auf den neuen Sachbescheid, begründet. Ungeachtet dessen hat der VwGH sogar in diesem Fall die Begründung des mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Sachbescheides als ausreichende Begründung auch für den Aufhebungsbescheid erachtet.

Im gleichen Erkenntnis hat der VwGH auch festgehalten, dass u.a. auch das Ermessen betreffende Begründungsmängel im Berufungsverfahren sanierbar seien. Diesbezüglich wurde in den angefochtenen Bescheiden auf die nicht bloß geringfügige Auswirkung der Unrichtigkeit der aufgehobenen Bescheide verwiesen. Zu präzisieren ist, dass Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung der einzelnen Jahre iHv. € 3.360,78 bis 4.209,00 vorlagen, in Ansehung derer dem Gebot der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen war. Zu verweisen ist auch auf § 114 Abs. 1 BAO. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben stand bei der Ermessensübung einer Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht entgegen. Dieser Grundsatz schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. Ritz, BAO Komm., 4. Aufl., 4 Rz 9 zu § 114 BAO). Solche Umstände liegen gegenständlich nicht vor.“

Folgender Ergänzungsvorhalt vom 31.5.2012 ist aktenkundig:

„Laut Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der gelegentlichen Vermietung des einmotorigen Flugzeuges der Marke Cessna P210 um sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG.

Aus diesem Grund beabsichtigt das Finanzamt ab 2008 bis 2011 die Einkommensteuerbescheide dahingehend zu berichtigen bzw. abzuändern. Um Stellungnahme wird ersucht.“

Der Bf. gab dazu folgende Vorhaltsbeantwortung ab: Gegen die geänderte rechtliche Beurteilung des dortigen Finanzamts, wonach die Vermietung der Cessna P210 als gelegentliche Vermietung unter den sonstigen Einkünften zu erfassen sein werde, habe der Bf. inhaltlich nichts vorzubringen. Der Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2011 vom 24.4.2012 gemäß § 299 BAO stehe er daher offen gegenüber. Die Jahre 2008 bis 2010 hingegen seien rechtskräftig veranlagt.

Das Finanzamt erließ am 13.7.2012 die beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheide mit folgender Begründung:

„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.“

Die mit den beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheiden verbundenen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011, alle datiert mit 13.7.2012, wurden begründet wie folgt:

Einkommensteuerbescheid 2009:

„Aufgrund Ihrer eigenen Angaben wird aus der gelegentlichen Vermietung des Flugzeugs der Mark CESSNA P210 auch in den Folgejahren kein nachhaltiger Gewinn erwartet.

Der Verlust aus der Vermietung dieses Flugzeuges in Höhe von Euro 7.777,00 ist nicht anzuerkennen, da es sich aus steuerlicher Sicht um keine Einkunftsquelle handelt.

Eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruchbescheides liegt somit vor.“

Die Bescheidbegründungen sind in den drei gegenständlichen Jahren ident, die Beträge der Verluste lauten wie folgt:

Einkommensteuerbescheid 2010: Verlust Euro 9.601

Einkommensteuerbescheid 2011: Verlust Euro 9.609 (Bl. 10/Finanzamtsakt (HA) 2011, Berechnung des Bf.)

Dagegen erhob der Bf. folgende Beschwerde:

„Der Berufungsantrag geht dahin, die beschwerdegegenständlichen Bescheide ersatzlos aufzuheben und die Einkommensteuer der betreffenden Jahre wieder in der vor der Aufhebung festgesetzten Höhe vorzuschreiben.

Zur Begründung der Berufung gegen die Bescheide gemäß § 299 BAO erlauben wir uns Folgendes auszuführen:

Der Bf. erzielt seit geraumer Zeit Einnahmen aus der Vermietung eines Flugzeugs; die betreffenden Einkünfte hat er durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben hergeleitet, in der jährlichen Steuererklärung als (negative) Vermietungseinkünfte angeführt und den Sachverhalt auf einer Beilage zu der papiergebunden eingereichten Steuererklärung umfassend offengelegt. Die Veranlagungen der vergangenen Jahre erfolgten durchwegs erklärungskonform.

Zwischenzeitlich ist das Finanzamt offensichtlich von der bislang anerkannten Geltendmachung der Werbungskostenüberschüsse abgegangen.

Mit Aufhebungsbescheiden vom 13.7.2012 hat das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Den Aufhebungsbescheiden ist als "Begründung" folgender Wortlaut zu entnehmen:

"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 Sachbescheids sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheids von Amts wegen zu verfügen."

Die seitens des Finanzamts angeführte "Begründung" beschränkt sich darauf, den Gesetzeswortlaut zu zitieren und in einem Stehsatz auf eine vermeintliche Rechtswidrigkeit mit nicht bloß geringfügigen Auswirkungen zu verweisen. Damit erfüllt sie die Mindestanforderungen an eine ausreichende Bescheidebegründung nicht, da weder der entscheidungsrelevante Sachverhalt festgestellt, noch die der Aufhebung zugrunde gelegte Ermessensübung dargelegt wurde.

Die - insbesondere bei Ermessensentscheidungen - geforderte Nachvollziehbarkeit des seitens der Abgabenbehörde vollzogenen Entscheidungsprozesses ist auf Basis der berufungsgegenständlichen Bescheide gem. § 299 BAO nicht möglich.

Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgeblichen Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220); solche Entscheidungen sind insoweit zu begründen, als dies die Nachvollziehbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz erfordert (VwGH 17.10.2001, 2000/17/0099; 16.10.2003, 2003/16/0118; 24.3.2004, 2001/14/0083).

Dies dient ua. dem Schutz vor Willkür und der rechtsstaatlichen Kontrolle (VwGH 20.12.1987, 89/01/0216, ZfVB 1990/5-6/2253). (Ritz, BAO, Rz 13 zu § 93 BAO)

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf ein in einem gleich gelagerten Fall ergangenes Erkenntnis des UFS Wien vom 2.1.2008, RV/0815-W/06, und zitieren auszugsweise daraus:

„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 (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, BA03, § 299 Tz 9f).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde [...].

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, BA0³, § 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, BA0³, § 93 Tz 10). Die Begründung hat außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).“

Auf Basis des ebenfalls nur den Gesetzeswortlaut zitierenden Aufhebungsbescheids kommt der UFS auf Basis des gleichartigen Sachverhalts zu folgendem Schluss:

"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 [...].

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."

Dass ein Heranziehen der Begründung des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Sachbescheids nicht als Ersatz für eine mangelnde Begründung des Aufhebungsbescheids geeignet ist, hat der UFS unmissverständlich klargestellt:

"Im vorliegenden Fall kann übrigens auch die Begründung des Sachbescheides [...] 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."

Ein expliziter Verweis auf die jeweiligen neuen Sachbescheide bzw. deren Begründungen ist auch den berufsgegenständlichen Bescheiden nicht zu entnehmen. Der allgemeine Hinweis auf eine "aus der Begründung des Sachbescheids sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit" vermag die den Bescheiden fehlende Begründung nicht zu ersetzen; da den Aufhebungsbescheiden nicht zu entnehmen ist, auf welche Sachbescheide die Abgabenbehörde hier Bezug zu nehmen versucht.

Im genannten Verfahren kommt der UFS zu folgendem Schluss:

"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 Bescheidebegründung des Finanzamtes genannt sind, bzw. darf die Berufungsbehörde eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl. z.B. 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 erübrigt, hier auch noch auf das weitere Berufungsvorbringen einzugehen."

Wir schließen uns der Sichtweise des UFS angesichts des gleichgelagerten Sachverhalts vollinhaltlich an.

Ergänzend zu der vom UFS übernommenen Argumentation erlauben wir uns Folgendes anzumerken:

Im Rahmen der Ermessensübung im Sinne der Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung ist auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen.

Seine Verletzung kann gegen eine Aufhebung sprechen (vgl. Ritz, BAO, Tz 56 zu § 299 BAO).

Im konkreten Fall hat der Bf. in den vergangenen Jahren auf die seitens der Abgabenbehörde in jahrelanger Veranlagungspraxis anerkannte Beurteilung seiner Einkünfte als Vermietungseinkünfte vertraut, und angesichts der jährlichen Offenlegung des Sachverhalts auch zu Recht vertrauen können.

Die nunmehr erfolgte überfallsartige da rückwirkende Änderung der jahrelang gepflogenen rechtlichen Beurteilung stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar.

Die Bescheidaufhebung ist daher als unbillig zu erachten.

Ob die Abgabenbehörde dies ebenso oder anders beurteilt, ist unserem Mandant angesichts der mangelnden Begründung der Ermessensübung nicht nachvollziehbar.

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang angemerkt, dass auch bei - mangels nachvollziehbarer Verweise nicht zulässiger - Miteinbeziehung der in den neuen Sachbescheiden angeführten Begründungstexte kein Hinweis auf die seitens der Finanz zu tätigende und zu begründende Ermessensübung hergeleitet werden kann.

Nach UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07, ist die Begründung der Ermessensübung ein gesetzlich unabdingbarer Begründungsbestandteil. Fehlt jegliche Begründung des Ermessens, so sei einer gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Berufung stattzugeben (vgl. Ritz, BAO, Tz 53 zu § 299 BAO).

Auf Basis der oben angeführten Gründe ergibt sich, dass die beschwerdegegenständlichen Bescheide infolge mangelhafter Begründung als rechtswidrig zu erachten und daher antragsgemäß aufzuheben sind. “

Folgende Verluste aus Vermietung des Kleinflugzeuges wurden vom Bf. erklärt:

2008: 6.564,00 €

2009: 7.777,00 €

2010: 9.601,00 €

2011: 9.609,00 €

Summe 33.551,00 €

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der grundsätzlich unstrittige Sachverhalt ist aus dem o.a. Verfahrensgang ersichtlich.

Aufgrund der o.a. jahrelangen beträchtlichen Verluste aus der Vermietung eines Kleinflugzeuges gemeinsam mit zwei Freunden des Bf. kam das Finanzamt zu dem Schluss, dass keine Einkunftsquelle vorliegt, weshalb die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide, in denen die Verluste anerkannt wurden, gem. § 299 BAO aufgehoben wurden und diese Verluste in den mit den Aufhebungsbescheiden verbundenen Einkommensteuerbescheiden nicht mehr anerkannt wurden.

Die beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheide wurden 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. 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.“

Die mit diesen Aufhebungsbescheiden **verbundenen Einkommensteuerbescheide** wurden begründet wie folgt:

„Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (jeweils 2009 bis 2011) vom 13.07.2012, war die gegenständliche Bescheiderlassung (Anmerkung: jeweils ein Einkommensteuerbescheid für 2009 bis 2011) erforderlich. Aufgrund Ihrer eigenen Angaben wird aus der gelegentlichen Vermietung des Flugzeuges der Marke CESSNA P210 auch in den Folgejahren kein nachhaltiger Gewinn erwartet. Der Verlust aus der Vermietung dieses Flugzeuges in Höhe von €....(Anmerkung: die jeweiligen Verluste in den Einkommensteuerbescheiden wurden für jedes gegenständliche Jahr oben angeführt) ist nicht anzuerkennen, da es sich aus steuerlicher Sicht um keine Einkunftsquelle handelt. Eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruchbescheides liegt somit vor. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides(jeweils Erstbescheid 2009 bis 2011) vom.....(jeweils Datum des Erstbescheides), war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.“

Rechtslage

Wurde gegen einen Bescheid bis zum Ablauf des 31.12.2013 zulässigerweise Berufung

erhoben, gilt diese Berufung, wenn sie noch nicht erledigt wurde, als rechtzeitig erhobene Bescheidbeschwerde gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG (vgl. Fister/Fuchs/Sachs, Verwaltungsgerichtsverfahren, § 3 VwGbk-ÜG Anm. 6).

§ 299 Bundesabgabenordnung (BAO) idgF lautet wie folgt:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde 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.

Aufhebungsgrund

§ 299 gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend.

§ 299 Abs 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (zB UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08); dies in Konkurrenz zur Wiederaufnahme des Verfahrens bzw zur Abänderung gem § 295a (vgl Tanzer/ Unger, in Althuber/ Toifl, Rückforderung, 115 f).

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw der Partei Bedeutung zukommen.

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich (etwa iSd § 293b) sein (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; Ritz, ÖStZ 2003, 145).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888).

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; Ellinger ua, BAO 3, § 299 Anm 16; UFS 25.3.2009, RV/0201-F/08). Dies gilt allerdings nicht in jenen Fällen, in denen für eine Beschwerdeentscheidung oder für eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Sach- und Rechtslage entscheidungsrelevant ist (vgl zB § 279 Tz 32-37).

Ermessen

Die Aufhebung nach § 299 Abs 1 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 (BMF, AÖF 2003/65, Abschn 6; Beiser, Steuern 9, Tz 824; vgl zB zu § 299 aF VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 18.11.1993, 92/16/0068; BMF, AÖF 1987/61).

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl zB VwGH 28.3.2000, 95/14/0133).

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (hA, zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022).

Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; 14.12.2000, 95/15/0113; 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; Stoll, JBI 1985, 11; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; 14.12.2006, 2002/14/0022), etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (Stoll, BAO, 2893; Stoll, Ermessen 2, 270; Tanzer/ Unger, in Althuber/ Toifl, Rückforderung, 128).

Dies ist jedoch beschwerdegegenständlich nicht der Fall.

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann gegen eine Aufhebung sprechen (vgl zB Stoll, WT 1969, H 9, 3; VwGH 12.4.1984, 84/15/0041; Ritz, ÖStZ 1991, 287; Stoll, BAO, 2894; Tanzer/ Unger, in Althuber/ Toifl, Rückforderung, 123).

Grundsätzlich ist für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei)

zurückzuführen ist (BMF, AÖF 2003/65, Abschn 6; Watzinger, in Koller/ Schuh/ Woischitzschläger, Betriebsprüfung I, C 3, § 299 BAO, Abschn 3.7; vgl zu § 299 aF zB Stoll, Ermessen 2, 272 f).

Hingegen dürfte nach Mang (SWI 2004, 491) in Situationen, in denen die Fehlerhaftigkeit des Bescheides von der antragstellenden Partei verursacht wurde, der Ermessensspielraum die Behörden dazu berechtigen, eine begünstigende Bescheid-änderung nicht vorzunehmen. Nach Althuber (Rechtsschutz, Tz 122) ist eines der Kriterien für die Ermessensübung die „Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für die Rechtswidrigkeit des Bescheides“. (Ritz, BAO Komm., 5. Aufl., § 299 BAO).

Erwägungen:

In der Begründung der jeweiligen Aufhebungsbescheide nach § 299 Abs. 1 BAO wird auf die Begründung der damit verbundenen Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide) hingewiesen, aus der sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit mit nicht bloß geringfügigen Auswirkungen ergibt.

Die gegenständlichen mit den diesbezüglichen Aufhebungsbescheiden verbundenen Einkommensteuerbescheide wurden jeweils damit begründet, dass sich aufgrund der Angaben des Bf. ergebe, dass aus der gelegentlichen Vermietung des Flugzeuges der Marke CESSNA P210 auch in den Folgejahren kein nachhaltiger Gewinn erwartet werde. Da es sich aus steuerrechtlicher Sicht um keine Einkunftsquelle handle sei somit der jeweilige Verlust nicht anzuerkennen. Eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruchbescheides liege somit vor.

In den drei mit den beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen, die bisherigen Einkommensteuerbescheide ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheiden vom 13. Juli 2012 wird dargelegt, aus welchen Gründen die Verluste aus Vermietung des gegenständlichen Flugzeugs nicht anzuerkennen sind. Damit **war objektiv erkennbar dargetan**, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung der gegenständlichen Aufhebungsbescheide **die "Unrichtigkeit" der „ursprünglichen“ Erstbescheide betreffend die gegenständliche Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 in der Berücksichtigung der diesbezüglichen Verluste erblickt hat.**

Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide jeweils ein Beschwerdejahr betreffend (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid [Einkommensteuerbescheid] vom 13. Juli 2012) ist daher im Beschwerdefall klar und unzweifelhaft zu erkennen, worauf das Finanzamt die Aufhebungen der drei gegenständlichen ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 gestützt hat (vgl. in diesem Zusammenhang sinngemäß die zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO ergangenen VwGH- Erkenntnisse vom 24. September 2007, 2005/15/0041, und vom 4. März 2009, 2008/15/0327).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 299 Tz 40). Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 16). Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens das VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).

Die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe sind in Zusammenschau miteinander zu verbindender Bescheide zu ergründen (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Das Bundesfinanzgericht ist zu der Ansicht gelangt, dass in gegenständlichem Beschwerdefall einwandfreie und eindeutige Erkennbarkeit der vom Finanzamt aufgegriffenen Rechtswidrigkeit der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide vorliegt.

Bezüglich der Darlegung der aufgegriffenen Rechtswidrigkeit hinsichtl. der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide, die in den streitgegenständlichen Aufhebungsbescheiden festgestellt wurde, ist das Finanzamt im Recht:

In den gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheiden verbundenen, die bisherigen Einkommensteuerbescheide ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheiden wird dargelegt, aus welchen Gründen die gegenständlichen o.a. Verluste aus der Vermietung eines Kleinflugzeuges nach Ansicht des Finanzamtes nicht anerkannt werden können. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung der Aufhebungsbescheide die "Unrichtigkeit" der ersten bzw. ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahr 2009 bis 2011 in der Gewissheit erblickte, dass aus der gelegentlichen Vermietung des Flugzeuges der Marke CESSNA auch in den Folgejahren kein nachhaltiger Gewinn erwartet wird. Der Verlust (Anmerkung: in der Höhe für jedes Beschwerdejahr, jeweils wie oben angeführt) aus dieser Vermietung ist daher nicht anzuerkennen, da es sich aus steuerlicher Sicht um keine Einkunftsquelle handelt.

Den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen des Bf. ist zu entgegnen, dass der steuerlich vertretene Bf. wissen musste, auf welchen Bescheid der jeweilige Aufhebungsbescheid in der Bescheidbegründung Bezug genommen hat, zumal es sich bei dem jeweiligen Aufhebungsbescheid und dem dazugehörigen neuen Einkommensteuerbescheid (jedes einzelne Beschwerdejahr betreffend) um zwei

verbundene und demgemäß zeitgleich ergangene Bescheide iSd § 299 Abs 2 BAO idgF handelt.

Der VwGH führt in Erkenntnis 2009/15/0119 aus, dass selbst bei gänzlich fehlendem Verweis auf den verbundenen Bescheid – was gegenständlich ohnehin nicht der Fall ist - eine Aufhebung des Aufhebungsbescheids rechtswidrig wäre, da die verbundenen Bescheide in einer Zusammenschau zu beurteilen sind.

In den Begründungen der Aufhebungsbescheide nach § 299 Abs. 1 BAO vom 13.7.2012 wird darauf verwiesen, dass sich "der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist". Und weiters, dass „die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat“. In den gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit den Aufhebungsbescheiden verbundenen, die bisherigen Einkommensteuerbescheide ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheiden wird dargelegt, aus welchen Gründen die **ursprünglich anerkannten Verluste rechtsrichterweise nicht anzuerkennen** sind. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung der Aufhebungsbescheide verbunden mit den Einkommensteuerbescheiden (jedes Beschwerdejahr betreffend) die **"Unrichtigkeit" der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide die Beschwerdejahre betreffend in der Berücksichtigung der beträchtlichen Verluste im Zusammenhang mit der gelegentlichen Vermietung eines Kleinflugzeuges erblickt hat, zumal es sich bei dieser Vermietung um keine Einkunftsquelle handelt.**

Aus den Begründungen der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) ist daher im Beschwerdefall zu erkennen gewesen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat.

Es steht außer Streit, dass ein Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO einer Begründung bedarf. Wegen der engen rechtlichen Verknüpfung der gegenständlichen Aufhebungsbescheide mit den zugleich erlassenen neuen Sachbescheiden (im Beschwerdefall den neuen Einkommensteuerbescheiden bezüglich der beschwerdegegenständlichen Jahre) und im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall gegebene einwandfreie Erkennbarkeit der vom Finanzamt aufgegriffenen Rechtswidrigkeit der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide (nämlich Rechtswidrigkeit der Anerkennung der Verluste aus der Vermietung des Kleinflugzeuges in nicht unbeträchtlicher Höhe) könnte laut VwGH Rechtsprechung VwGH 26. April 2012, 2009/15/0119 selbst im bloßen Fehlen eines Verweises in der Begründung der Aufhebungsbescheide auf die neuen Einkommensteuerbescheide (was jedoch gegenständlich ohnehin nicht der Fall ist) kein inhaltlicher Mangel erblickt werden.

Angemerkt wird, dass der derartige Verweis gegenständlich ohnehin nicht fehlt, zumal oben in der Begründung der Aufhebungsbescheide ausgeführt wird, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Da **die aus der Begründung der Sachbescheide** (Begründung der zeitgleich mit den Aufhebungsbescheiden ergangenen verbundenen Einkommensteuerbescheide) sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides (jeweils des Erstveranlagungsbescheides der Beschwerdejahre) von Amts wegen zu verfügen.

Ad Gewissheit der Rechtswidrigkeit der ursprünglich ergangen (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheide:

Angesichts des o.a. für die Jahre 2008 bis 2011 insgesamt erklärten Verlusts in Höhe von Euro 33.551,00 erscheint es dem Bundesfinanzgericht im Aufhebungszeitpunkt als gewiss, dass keine Einkunftsquelle betreffend die Vermietung des einen Kleinflugzeuges (für die Jahre unveränderter Bewirtschaftung) vorliegt. Dies auch in Anbetracht der Ausführungen des Bf. selbst, dass mit keinen nachhaltigen Gewinnen in den nächsten Jahren zu rechnen ist.

Begründungsmängel des Erstbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. *Ritz*, BAO4, § 93 Tz 16). Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens das VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).

Insgesamt ist das Bundesfinanzgericht zu folgender Ansicht gelangt:

Die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe sind in Zusammenschau miteinander zu verbindender Bescheide zu ergründen (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Aus den Begründungen der beiden (jeweils für ein Beschwerdejahr ein Aufhebungsbescheid verbunden mit einem Einkommensteuerbescheid) miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) ist aus o. a. Gründen daher im Beschwerdefall eindeutig zu erkennen (gewesen), worauf das Finanzamt die Aufhebung (in jedem einzelnen Beschwerdejahr) gestützt hat (vgl. VwGH 26. April 2012, 2009/15/0119).

Die Darlegung des Aufhebungsgrundes ist daher in den beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheiden iVm den Einkommensteuerbescheiden, auf die in den Aufhebungsbescheiden auch Bezug genommen wird, ausreichend erfüllt.

Ad Ermessen:

Für das gegenständliche Verfahren von entscheidender Bedeutung ist, dass die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO idgF im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Dieses Ermessen benötigt auch eine entsprechende Begründung, aus der die Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde an einer derartigen Aufhebung ersichtlich ist und diese Interessenabwägung damit für die Partei nachvollziehbar ist.

Lediglich ein Bescheid, dem die Begründung dieser Ermessensübung **gänzlich** fehlt, ist "unrichtig" im Sinne der Bestimmungen des § 299 BAO (zit in Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl, § 299 BAO Rz 53). Dies liegt jedoch gegenständlich nicht vor.

Es trifft zu, dass sich die belangte Behörde zur Zweckmäßigkeit der von ihr verfügten Bescheidbehebung mit dem allgemeinen Hinweis auf ... " nicht bloß geringfügige Auswirkung aus der sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebenden inhaltlichen Rechtswidrigkeit...“ begnügt hat. Der Beschwerdeführer zeigt allerdings nicht auf, warum diese allgemeine Zweckmäßigkeitsüberlegung gerade in seinem Falle nicht zur Bescheidbehebung hätte führen dürfen. So behauptet etwa der Beschwerdeführer auch selbst beispielsweise nicht, dass die belangte Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides nur die Aufklärung von Umständen vor Augen hatte, die für die Abgabenerhebung nur von geringem Gewicht hätten sein können.

Mit der Frage des Vorliegens allenfalls der Bescheidbehebung entgegenstehender Interessen des Beschwerdeführers, also mit der Frage der "Billigkeit", hat sich die belangte Behörde in der Begründung ihrer Ermessensentscheidung nicht auseinander gesetzt. Die Beschwerde lässt jedoch nicht erkennen, **welches berechnete Interesse der Beschwerdeführer am Unterbleiben der rechtsrichtigen Beurteilung** (mit der daraus resultierenden Konsequenz, dass die Verluste aus der gelegentlichen Vermietung der Cessna vom Gesamteinkommen des Bf. in den mit den Aufhebungsbescheiden verbundenen Bescheiden nicht mehr abgezogen werden, zumal es sich bei dieser Vermietungstätigkeit um keine Einkunftsquelle [Liebhaberei] handelt), abgesehen von steuerlichen Vorteilen für den Bf. selbst durch das niedrigere zu versteuernde Gesamteinkommen resultierenden aus dem ursprünglichen Verlustabzug bezüglich Vermietung der Cessna, haben könnte. Eine unrichtige Ermessensübung ist auch diesbezüglich für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Die Beschwerde lässt weiters nicht erkennen, welche konkrete Rechtswidrigkeit der Aufhebungsbescheide durch den Hinweis des Bf. auf Treu und Glauben aufgezeigt werden sollte.

Angemerkt wird, dass bei der Ermessensübung gerade dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zukommt (Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 BAO Rz 53).

Die Bescheidaufhebungen iSd § 299 BAO stellen ein zentrales Durchsetzungsinstrument für diesen Grundsatzes dar, die es ermöglichen, im Sinne der Allgemeinheit für eine Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (nachträglich) rechtsrichtige Bescheide erlassen zu können.

In diesem Zusammenhang wird betont, dass dem Prinzip der **Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zusteht** (Ritz, BAO Komm., 5. Aufl, § 299 BAO Rz 54).

Daher kann auch aus den Beschwerdeausführungen des Bf., dass der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Aufhebung sprechen **kann**, für sein Beschwerdebegehren nichts gewonnen werden. Darüber hinaus ist auch diesbezüglich anzumerken, dass der Bf. nicht dargelegt hat, weshalb dieser weiters unbegründete Hinweis auf Treu und Glauben in seinem Beschwerdefall zu einer begründeten allfälligen Aufhebung der angefochtenen Bescheide durch das Bundesfinanzgericht führen könnte.

In diesem Zusammenhang wird dem Bf., der in einer gehobenen Position in der Wirtschaft tätig ist, auch entgegnet, dass er nicht annehmen konnte, dass Verluste in derartiger Höhe über Jahre bei seinen Einkommensteuerveranlagungen anzuerkennen sind, zumal es sich bei dieser gelegentlichen Vermietung des Flugzeuges um keine Einkunftsquelle, sondern vielmehr um eine Liebhabereitätigkeit im steuerlichen Sinn handelt.

Das Bundesfinanzgericht ist zu der Ansicht gelangt, dass bereits aus diesem Grund im beschwerdegegenständlichen Fall weder ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben noch eine Unbilligkeit der Aufhebungen vorliegt.

Ad Nichtvorliegen von Geringfügigkeit:

In Anbetracht der beträchtlichen Verluste in den Beschwerdejahren, die ursprünglich in den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 berücksichtigt wurden, ist das Bundesfinanzgericht zu der Ansicht gelangt, dass auch keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen vorliegt, bzw. die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist (Beurteilung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt ist wesentlich gegenüber der ursprünglichen Beurteilung als Einkunftsquelle). Die Rechtswidrigkeit hat aufgrund der hohen geltend gemachten Verluste in den Beschwerdejahren wesentliche Folgen nach sich gezogen, zumal die Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung in den beschwerdegegenständlichen Jahren Euro 3.360,78 bis Euro 4.209,00 betragen hat (vgl. Vorlagebericht/Beschwerdevorlage des Finanzamtes).

Vom Bf. erklärte Verluste aus Vermietung des Kleinflugzeuges betragen:

2008: 6.564,00 €

2009: 7.777,00 €

2010: 9.601,00 €

2011: 9.609,00 €

Summe 33.551,00 €

Dem Beschwerdeführer ist insoweit zuzustimmen, als die gemäß § 299 BAO aufhebenden Bescheide in ihrer Begründung auch die für die Ermessensgestaltung maßgebenden Erwägungen anzuführen haben und die Begründung der angefochtenen Bescheide diesbezügliche Mängel aufweist. Eine Relevanz dieser Begründungsmängel, **die eine Aufhebung (im Zuge einer Stattgabe der Beschwerde) der angefochtenen Bescheide durch das Bundesfinanzgericht zur Folge haben könnte, vermag der Beschwerdeführer indes nicht darzulegen.**

Bezüglich der Beurteilung der Rechtsrichtigkeit der gegenständlichen Aufhebungsbescheide sind die Aufhebungsbescheide jeweils mit den dazugehörigen verbundenen Einkommensteuerbescheiden zu ergründen.

Die Beschwerde erweist sich somit auch bezüglich der Ermessensbegründung insgesamt als unbegründet (VwGH 28.3.2000, 95/14/0133).

Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gegenständliche Beschwerdesache keine Rechtsfrage darstellt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs.4 B-VG zukommt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Dezember 2015