

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Maria Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Eckel & Steindl Steuerberatungspartnerschaft, Stockerauer Straße 92, 2100 Korneuburg, gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 22.05.2012, St.Nr., betreffend Abweisung des Antrages vom 15.03.2012 auf Aufhebung des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides 2009 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung, BGBI. Nr. 1961/194 idgF. (BAO), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Weil von der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) keine Abgabenerklärungen für 2009 eingebracht worden waren, wurden die den Bescheiden vom 20.07.2011 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt. Gleichzeitig erließ die belangte Behörde Bescheide, mit denen Verspätungszuschläge betreffend Umsatz und Körperschaftsteuer 2009 verhängt und Anspruchszinsen für das Jahr 2009 festgesetzt wurden.

Nach Ablauf der Berufungsfrist stellte die Bf. am 15.03.2012 den Antrag auf Aufhebung der genannten Bescheide gemäß § 299 BAO und beantragte die Festsetzung der Abgaben entsprechend den beiliegenden Steuererklärungen bzw. des beiliegenden Jahresabschlusses. Begründend führte die Bf. an, die aufzuhebenden Bescheide seien auf Grund einer Schätzung ergangen und erwiesen sich daher als nicht richtig.

Der Antrag wurde vom FA mit Bescheid vom 22.05.2012 mit der Begründung abgewiesen, die Entscheidung über einen Antrag gem. § 299 BAO sei eine Ermessensentscheidung, bei der das abgabenrechtliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sei. Die Bf. habe die im Verkehr mit Behörden gebotene und nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen, sodass eine Aufhebung nach § 299 BAO nicht in Betracht komme. Insbesondere sei die Frist zur Abgabe der

Steuererklärungen mehrmals verlängert worden, bevor die Bescheide im Schätzungswege ergangen seien. Dagegen sei keine Berufung eingebracht worden. Das Versäumen von Fristen und abgabenrechtlichen Verbindlichkeiten könne nicht durch eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO saniert werden. Im Übrigen sei es nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen, durch die Einführung des § 299 BAO i.d.F. d. AbgÄG 2003 die Berufungsfrist auf ein Jahr zu verlängern.

In der am 22.06.2012 erhoben nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung beantragte die Bf., ihrem Antrag stattzugeben und die Abgaben entsprechend der beigefügten Steuererklärungen festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Ermessensausübung gem. § 299 BAO insbesondere der Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten sei. Für die Ermessensausübung sei es bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit auf ein Verschulden (der Partei und/oder der Behörde) zurückzuführen sei. Eine Aufhebung könne insbesondere dann unterbleiben, wenn die Auswirkung der Rechtswidrigkeit nur geringfügig sei. Rechtswidrigkeit liege auch dann vor, wenn die Nichtberücksichtigung von entscheidungserheblichen Tatsachen oder Beweismitteln auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. in Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen sei.

Im vorliegenden Fall habe die Unrichtigkeit der Bescheide – die Schätzungsbescheide wichen erheblich von den tatsächlichen Verhältnisse ab – nicht nur geringfügige, sondern existenzbedrohende Folgen für die Bf.: da die derzeitige Haupteinnahmequelle der Bf. in geringen Vermietungseinkünften bestehe, stünden die Nachforderungen aus den ursprünglichen (Schätzungs-)Bescheiden 2009 in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf. Es sei beim Geschäftsgang des betroffenen Jahres 2009 und auch der folgenden Jahre für das Unternehmen der Bf. kaum vorstellbar, diese unrichtige hohe Nachforderung tragen zu können.

Abschließend könne bemerkt werden, dass entgegen der Begründung des Abweisungsbescheides das Versäumen von Fristen sehr wohl „saniert“ werden könne, da der Gesetzgeber mit § 299 BAO eindeutig die Möglichkeit schaffen wollte, unrichtige Bescheide – gleichgültig, welcher Grund für die Unrichtigkeit vorliege – aufheben zu können. Die Ermessensübung sei dabei vor allem auf die Nichtaufhebung von nur unwesentlichen Unrichtigkeiten beschränkt, da der Rechtsrichtigkeit eindeutig – besonders im Hinblick auf das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei.

Aus den genannten Gründen beantrage die Bf., ihrem Antrag gemäß § 299 BAO vom 12.04.2012 stattzugeben und neue Bescheide anhand der damals beigelegten Erklärungen festzusetzen. Gleichzeitig beantragte die Bf. die Aussetzung der Einhebung der in den ursprünglichen Bescheiden 2009 festgesetzten Nachforderungen inkl. Nebengebühren, bis zur Erledigung dieser Berufung. Im Falle einer Abweisung der Berufung beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung beim unabhängigen Finanzsenat.

Die belangte Behörde legte die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und gab im Vorlagebericht an, dass die Bf. zu Beginn ihrer Tätigkeit einen voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr 2009 in der Höhe von EUR 30.000,00 sowie voraussichtliche Einkünfte in der Höhe von „0-Verlust“ erklärt habe (Fragebogen Verf 15 vom 25.03.2009). Im Rahmen einer Außenprüfung hinsichtlich Umsatz- und Kapitalertragsteuer 3/2009-9/2009 (ABNr.: Nummer; Schlussbesprechung am 17.05.2010) seien die in Umsatzsteuervoranmeldungen enthaltenen Vorsteuerbeträge in der Höhe von EUR 21.762,41 um EUR 18.255,64 auf EUR 3.506,77 gekürzt worden. Die getroffenen Feststellungen ließen aufgrund zahlreicher Formmängel beanstandeter Eingangsrechnungen deren materielle Unrichtigkeit vermuten. Dies werde auch durch festgestellte außerbetriebliche Verwendung von gelieferten Gegenständen nahegelegt. Insbesondere die unzureichende Leistungsbeschreibung führe zum Schluss, dass geltend gemachte Betriebsausgaben nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden.

Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2009 seien mangels Einbringung der jeweils entsprechenden Erklärung unter Schätzung der Bemessungsgrundlage gem § 184 BAO mit Datum 20.07.2011 erlassen worden und seien in Rechtskraft erwachsen.

Laut Aktenvermerk sei bei der Schätzung das Ergebnis der genannten Außenprüfung berücksichtigt (1/2009/K) worden.

Folgende Bemessungsgrundlagen seien im Wege der Schätzung ermittelt worden:

Umsatzsteuer:

Steuerbarer Umsatz	EUR 35.000,00
20% Normalsteuersatz	EUR 35.000,00
Vorsteuern (ohne EUSt)	EUR 3.506,77
Zahllast/Gutschrift lt. Erkl.	EUR 3.493,23

Körperschaftsteuer:

Bilanzgewinn/Bilanzverlust	EUR 15.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 15.000,00

Im gegenständlichen Fall habe sich die Bf. am Schätzungsverfahren in keiner Weise beteiligt. Das Ergebnis der Schätzung widerspricht auch nicht der Lebenserfahrung. Die Umsätze seien in nicht unrealistischer Weise ausgehend von den Angabe der Bf. im Fragebogen Verf 15, um 16,67 % erhöht angenommen worden. Die Vorsteuern seien in Anlehnung an das Ergebnis der oben genannten Außenprüfung geschätzt worden.

Da auch davon auszugehen gewesen sei, dass die für Zwecke der Umsatzbesteuerung vorgelegten Eingangsrechnungen Positionen enthielten, die keine Betriebsausgaben darstellten, stehe die Annahme eines Gewinns in der im Körperschaftsteuerbescheid 2009 angenommenen Höhe nicht im Widerspruch mit der Lebenserfahrung.

Der Antragsteller müsse aus eigenem Antrieb im Antrag auf Aufhebung einwandfrei unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch der Bescheide, deren Aufhebung beantragt werde, als nicht richtig erweise und diese Unrichtigkeit auch gewiss sei (UFS 26.05.2009, GZ RV/0438-L/07).

Die Bf. habe bloß die Unrichtigkeit der Schätzung behauptet und Abgabenerklärungen bzw. einen Jahresabschluss 2009 eingebracht. Dies stelle jedoch kein substantiiertes Vorbringen hinsichtlich der Unrichtigkeit der Schätzung dar. Auch eine Unzulässigkeit der Schätzung sei nicht behauptet worden.

Gemäß § 115 BAO habe die Abgabenbehörde die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Nach der Judikatur trate die amtsweige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag (zB. Gemäß § 240 Abs 3) tätig werde (Ritz, BAO 2011 BAO, § 115 Tz 11 mwN). Es seien daher keine weiteren Erhebungen durchzuführen gewesen.

Da die Unrichtigkeit des Spruches nicht mit Gewissheit feststehe, werde beantragt, die Berufung (Beschwerde) als unbegründet abzuweisen. Eine Ermessensentscheidung sei nicht zu treffen, da zuvor die Unrichtigkeit des Spruches feststehen müsse.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Steuerakt, insbesondere in die von der Bf. nachgereichten Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen 2009 sowie die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009.

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. wurde mehrmals eine Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärungen 2009 gewährt. Wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen 2009 hat die belangte Behörde die Besteuerungsgrundlagen für den Umsatzsteuer- und den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 20.07.2011 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Im Rahmen des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wurden am 15.03.2012 die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen 2009 nachgereicht.

Im Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 20.07.2011 hat die belangte Behörde als Besteuerungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen einen Betrag von EUR 35.000,00 geschätzt und Vorsteuern in der Höhe von EUR 3.506,77 in Abzug gebracht. Das führte zu einer Festsetzung der Umsatzsteuer in der Höhe von EUR 3.493,23.

Aus der Stellungnahme der belangten Behörde zur Vorlage der Beschwerde ist folgende Schätzungsweise ersichtlich: Dem anlässlich der Betriebsanmeldung ausgefüllten Fragebogen (Verf 15) vom 25.03.2009 wurde entnommen, dass die Bf. im Eröffnungsjahr 2009 einen voraussichtlichen Jahresumsatz von EUR 30.000,00 erwarten und voraussichtliche Einkünfte von 0,00 EUR erzielen werde. Die anlässlich der steuerlichen Erfassung der Bf. bekannt gegebenen voraussichtlichen Umsätze wurden um 16,67 % erhöht und mit 35.000,-- EUR angesetzt. Die Vorsteuern wurden in Anlehnung an das Ergebnis einer Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 3/2009 bis 9/2009 mit 3.506,77 EUR geschätzt.

Der seitens der Bf. nachgereichten Umsatzsteuererklärung 2009 sind mit 20% zu versteuernde Umsätze vom 23.524,60 EUR und Vorsteuern in der Höhe von EUR 5.717,28 zu entnehmen.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 20.07.2011 hat die belangte Behörde Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR 15.000,00 geschätzt. In der Körperschaftsteuererklärung der Bf. wird ein Jahresverlust von 45.632,93 EUR ausgewiesen, der auch dem von der Bf. nachgereichten Jahresabschluss zu entnehmen ist.

Aufgrund der Sitzverlegung der Bf. ist nunmehr für die Erhebung von Umsatz- und Körperschaftsteuer das FA Y zuständig.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im vorgelegten Finanzamtsakt abgehefteten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist gemäß § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261 BAO) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß § 278 Abs. 2 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO sind die Abgabenbehörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz BAO5, § 299 Tz 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127).

Daher setzt die Erlassung eines Aufhebungsbescheides die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus, aus dem sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides ergibt (VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Eine Aufhebung eines Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ist daher solange ausgeschlossen, als Unklarheiten im Sachverhalt bestehen. Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO muss also der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sei (vgl VwGH 22.02.2000, 96/14/0018, 19.10.1995, 94/16/0304). Gleichermassen setzt auch die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO zunächst die Klärung der Frage voraus, ob der nach Meinung des Antragstellers aufzuhebende Bescheid tatsächlich mit Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Ob im Streitfall nun tatsächlich die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gegeben sind, kann aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden. Das bloße Übermitteln von Abgabenerklärungen kann die Rechtswidrigkeit der

Abgabenbescheide noch nicht erweisen. Derartige Schlussfolgerungen können erst nach Prüfung der nachgereichten Abgabenerklärungen gezogen werden. Insbesondere ist zu klären, ob den übermittelten Steuererklärungen tatsächlich Aufzeichnungen der Bf. zugrunde liegen, die zeitnah geführt und nicht nachträglich erstellt wurden. Sollte sich im Zuge der vorzunehmenden Überprüfung der nunmehr vorgelegten Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2009 ergeben, dass diesen eine ordnungsgemäße Buchführung zu Grunde liegt, die mit den in den Steuererklärungen gemachten Angaben und des Jahresabschlusses zum 31.12.2009 übereinstimmt, dann sind die im Spruch jener Bescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen und demzufolge die darin festgesetzten Steuern nicht richtig.

Hinsichtlich der diesfalls erforderlichen Ermessensübung wird darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.10.2000, 95/14/0085 uva.) ausführt, im Bereich des § 299 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 55). Das bei der Aufhebung eines Bescheides der Behörde eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung der Bescheide vorgeht (vgl VwGH 05.06.2003, 2001/15/0133).

Da sich unter der Voraussetzung, dass sich die Angaben in den Abgabenerklärungen als zutreffend erweisen, in Anbetracht der oben dargestellten Differenzen zwischen den Bemessungsgrundlagen in den Abgabenbescheiden und jenen in den nachträglich eingebrachten Abgabenerklärungen die wahrnehmende Rechtswidrigkeit nicht bloß als geringfügig erweist, wäre dem Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009 in diesem Fall stattzugeben und die genannten Bescheide aufzuheben.

Eine dahingehende Entscheidung kann aber nur nach einer eingehenden Überprüfung der Buchführung für 2009 (und insbesondere sämtlicher Belege) getroffen werden, da erst dann beurteilt werden kann, ob die von der Bf. ins Treffen geführte Rechtswidrigkeit der nach Meinung der Bf. aufzuhebenden Bescheide mit Gewissheit vorliegt. Es ist zwar richtig, dass die Bf. im Rahmen der Überprüfung insofern eine Mitwirkungspflicht trifft, als sie sämtliche Unterlagen über Verlangen der belangten Behörde offen zu legen hat, eine Verletzung der Mitwirkungspflicht kann ihr aber nicht schon dann vorgeworfen werden, wenn sie zur Begründung ihres Aufhebungsantrages den Jahresabschluss und die Abgabenerklärungen aber nicht bereits sämtliche Buchhaltungsunterlagen vorlegt.

Die belangte Behörde hätte sich daher anhand der vorgelegten Unterlagen und der ihrer Meinung nach für die Beurteilung der Richtigkeit der eingebrachten Abgabenerklärungen

erforderlichen Unterlagen von der Richtigkeit bzw. Unrichtigkeit der im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen überzeugen müssen und je nachdem dem Antrag auf Aufhebung der genannten Bescheide nachkommen oder diesen abweisen müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hält in seinem Erkenntnis vom 09.09.2015, Ra 2015/16/0037, hinsichtlich der Befugnis des Bundesfinanzgerichtes, kassatorische Entscheidungen im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO zu treffen, unter Berufung auf die ErläutRV zum FVwGG 2012, 2007 BlgNR XXIV. GP 19, auszugsweise Folgendes fest:

"Über Beschwerden absprechende Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes bzw. der Landesverwaltungsgerichte sind einerseits formale Entscheidungen (z.B. Zurückweisung einer verspäteten Beschwerde), Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde (entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO) sowie meritorische Beschwerdeerledigungen.

Entscheidungen in der Sache selbst haben nach § 279 Abs. 1 BAO zu erfolgen. Die diesbezügliche Entscheidungsbefugnis entspricht jener im bisherigen § 289 Abs. 2 BAO (für Berufungsentscheidungen).

Schon nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 289 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 hatte der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache zu entscheiden, die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO sollte nur die Ausnahme darstellen. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, war in deren Ermessen gestellt. Machte die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hatte sie die Ermessensübung zu begründen.

Während § 279 Abs. 1 erster Satz BAO in der Fassung des FVwGG 2012 - um mit den Worten der zitierten ErläutRV 2007 BlgNR XXIV. GP zu sprechen - "im Wesentlichen" dem bisherigen § 289 Abs. 1 erster Satz BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 "entspricht", nimmt § 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO (wonach eine solche Aufhebung unzulässig ist, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist) in Übereinstimmung mit Art. 130 Abs. 4 Z 2 B-VG in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 eine Einschränkung vor, die in § 289 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 nicht enthalten war.

In seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Zi. Ro 2014/03/0063, führte der Verwaltungsgerichtshof (in Auslegung des § 28 VwGVG vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG) aus, der Verfassungsgesetzgeber habe sich bei Erlassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 davon leiten lassen, dass die Verwaltungsgerichte - auch zur Vermeidung von "Kassationskaskaden" - grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben, weshalb ein prinzipieller Vorrang einer meritorischen Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte anzunehmen sei. Mit einem restriktiven Verständnis der Ausnahmen von der den Verwaltungsgerichten grundsätzlich zukommenden Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache selbst

werde insbesondere der Einrichtung der Verwaltungsgerichte zugrunde gelegten normsetzerischen Zielsetzung entsprochen, einen Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung vorzunehmen, bedeute doch die mit der verwaltungsgerichtlichen Kassation einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung verbundene Eröffnung eines neuerlichen Rechtszuges gegen die dann abermalige verwaltungsbehördliche Entscheidung an ein Verwaltungsgericht insgesamt grundsätzlich nicht nur eine Verlängerung des Verfahrens, sondern führe dies im Ergebnis - infolge der neuerlichen Beschwerdemöglichkeit beim Verwaltungsgericht - zur Befassung einer "zusätzlichen" Rechtsmittelinstanz, was aber aus gesetzgeberischer Sicht prinzipiell abgelehnt worden sei, wie die grundsätzliche Beseitigung des administrativen Instanzenzuges durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zeige. Derart seien es gerade Rechtsschutzerwägungen, die der prinzipiellen Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte zur Entscheidung in der Sache selbst zugrunde lägen.

Überträgt man diese (vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG angestellten) Erwägungen auf die Auslegung des § 278 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012), normiert § 278 Abs. 1 BAO (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 26. Juni 2014)."

Wie der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf verschiedene Literaturmeinungen in dem zitierten Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063, festhält, wird eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen daher insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass nicht schon aus den Angaben in den vorgelegten Abgabenerklärungen auf eine mit Gewissheit anzunehmende Rechtswidrigkeit der erlassenen Abgabenbescheide geschlossen werden könne, sie aber nicht verpflichtet sei, dahin gehende Ermittlungen durchzuführen, und eine Prüfung der Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide auch deshalb unterbleiben könne, weil aufgrund des vorausgehenden Verhaltens der Bf. im Rahmen der Ermessensentscheidung der Antrag auf Bescheidaufhebung jedenfalls abzuweisen

sei. Aus diesem Grund hat sie keinerlei Ermittlungen zur Feststellung der Richtigkeit der vorgelegten Abgabenerklärungen bzw. der Rechtswidrigkeit der für 2009 erlassenen Abgabenbescheide getroffen.

Um sich Gewissheit von der Rechtswidrigkeit der nach Meinung der Bf. aufzuhebenden Bescheide verschaffen zu können, ist es jedoch entgegen der Meinung der belangten Behörde erforderlich, die Buchführung der Bf. des Jahres 2009 auf deren Ordnungsmäßigkeit zu überprüfen, um die aufgrund der vorgelegten Abgabenerklärungen und des Jahresabschlusses zu vermutende Unrichtigkeit der genannten Bescheide verifizieren zu können. Dies erfordert die erstmalige Überprüfung der Belege und Unterlagen und damit Ermittlungen im Umfang einer Außenprüfung.

Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher dazu veranlasst, die genannten Bescheide aufzuheben und die Beschwerdesache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, da das Bundesfinanzgericht angesichts des Umfanges der notwendigen Ermittlungen ebenfalls die Abgabenbehörde mit diesen Ermittlungen beauftragen müsste.

Die Abgabenbehörde kann sich angesichts der sich aus den vorzulegenden Unterlagen eventuell ergebenden Fragen im Rahmen eines persönlichen Kontaktes mit den Verantwortlichen der Bf. wesentlich unkomplizierter ein Bild über die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorgelegten Belege und Aufzeichnungen machen und das etwaige Fehlen von Unterlagen und die daraus zu ziehenden Schlüsse direkt mit diesen erörtern, ohne diesbezüglich das Bundesfinanzgericht informieren zu müssen und etwaige Gegenäußerungen der Bf. erst im Rahmen des Parteiengehöres zu erfahren, was zu beträchtlichen Verfahrensverzögerungen führen würde.

Da es aufgrund der bisher vorgelegten Unterlagen nicht unwahrscheinlich erscheint, dass sich die nach Meinung der Bf. aufzuhebenden Abgabenbescheide tatsächlich als nicht richtig erweisen, ist es auch unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie sinnvoll, wenn das nunmehr zuständige Finanzamt - sofern es sich Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der genannten Bescheide verschafft hat - gemeinsam mit dem dann zu erlassenden Aufhebungsbescheid neue Sachbescheide erlassen kann und sich nicht zunächst die belangte Behörde, die weder für die Aufhebung der genannten Bescheide nach § 299 BAO noch für die Erlassung der neuen Sachbescheide zuständig wäre, zumindest im Rahmen des Parteiengehörs mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von Abgabenbescheiden, zu deren Festsetzung sie nicht mehr zuständig ist, auseinanderzusetzen hat.

Da somit im gegenständlichen Fall die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch die nunmehr für die Abgabenfestsetzung zuständig gewordene Abgabenbehörde rascher und kostensparender durchgeführt werden kann als durch das Bundesfinanzgericht, ist die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde auch nicht unzulässig.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278 BAO).

Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach § 274 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so ist gemäß § 274 Abs. 5 BAO § 274 Abs. 3 BAO sinngemäß anzuwenden.

Da eine mündliche Verhandlung zur Klärung der aufgeworfenen Rechtsfragen im Hinblick auf die unterbliebene Sachverhaltsermittlung nichts hätte beitragen können, konnte trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen einen die Angelegenheit abschließenden Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die im gegenständlichen Erkenntnis zu beantwortenden Rechtsfragen bestanden in der Beurteilung der Voraussetzungen für eine Aufhebung von Abgabenbescheiden nach § 299 BAO und der Berechtigung zur Aufhebung des den dahin gehenden Antrag der Bf. abweisenden Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO.

Da die genannten Rechtsfragen im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Dezember 2015