



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes X., betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO von Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006, sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide über die Aufhebung gem. § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird Folge gegeben.

Die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte (Verluste) aus der Vermietung von Kellerräumen seines Hauses in Adr.Bw..

1. Einkommensteuer für das Jahr 2005:

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurden die vom Bw erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € -5.423,90 anerkannt.

In der Folge stellte das Finanzamt fest, dass die Verluste aus der Vermietung und Verpachtung nicht anzuerkennen sind und erließ daraufhin datumsgleich (vom 7. Jänner

2008) die beiden nunmehr angefochtenen Bescheide des folgenden (hinsichtlich der Begründung wörtlich wiedergebenen) Inhalts:

1.) Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005:

"Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

2.) vorläufiger Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 :

Begründung:

"Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Die Topfsonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt bei der Vermietung eines Objektes eine Einkunftsquelle nur dann vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Aufgrund der aktenkundig erklärten Verluste in Höhe von insgesamt € 19.085,44 betreffend Ihre Vermietung in Adr.Bw. und der Tatsache, dass das Vermietungsobjekt nicht fertiggestellt ist und noch größere Investitionen notwendig sind, um es überhaupt vermieten zu können, kommt das Finanzamt zur Ansicht, dass in der derzeitigen Bewirtschaftungsform kein Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb des vom Gesetzgeber geforderten Zeitraumes erzielt werden kann. Außerdem wurde die verlangte Prognoserechnung nicht beigebracht. Aus diesem Grund wird vorläufig auf Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO entschieden."

2. Einkommensteuer für das Jahr 2006:

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurden die vom Bw erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € -5.277,89 anerkannt.

In der Folge stellte das Finanzamt fest, dass die Verluste aus der Vermietung und Verpachtung nicht anzuerkennen sind und erließ daraufhin datumsgleich (vom 7. Jänner 2008) die beiden nunmehr angefochtenen Bescheide des folgenden (hinsichtlich der Begründung wörtlich wiedergebenen) Inhalts:

1.) Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006:

"Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

2.) vorläufiger Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006:

Begründung:

"Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen 6,76 €. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 € nicht übersteigt, werden 132 € berücksichtigt.

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Hinsichtlich der Abweichung (en) von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen."

Mit Eingabe vom 11. Jänner 2008 erhob der Bw gegen die oa Bescheide Berufung und stellte gleichzeitig den Antrag die Frist zur Begründung der Berufung bis 11.3.2008 zu verlängern, da er vom 12.1.2008 bis einschließlich 9.2.2008 einen bereits länger fixierten und von seinen Ärzten empfohlenen Langzeitaufenthalt in der S. antrete. Abschließend beantragte der Bw die Festsetzung der Bescheide 2005 und 2006 in den ursprünglichen Stand, da auf seine Ausführungen im Schreiben vom 29.11.2007 in keiner Weise eingegangen worden sei.

Mit Bescheid vom 8. Februar 2008 forderte das Finanzamt den Bw auf den Mangel der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 (fehlende Begründung) bis 11. März 2008 zu beheben, andernfalls gelte bei Versäumung der Frist die Berufung als zurückgenommen.

Mit Eingabe vom 8. März 2008 reichte der Bw eine Begründung betreffend die Berufung gegen die Aufhebungs- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 nach. Der Bw führte begründend aus, dass gemäß § 2 Abs. 4 LVO der Beobachtungszeitraum bei "kleiner Vermietung" 20 Jahre höchstens 23 Jahre betragen würde. Weiters würde es in der Liebhabereibeurteilung bei "kleiner Vermietung" heißen, dass wenn im Beobachtungszeitraum "Unwägbarkeiten" eintreten würden und auf diese sofort sinnvoll reagiert werden würde, diese Auswirkungen in der Prognose zu neutralisieren seien und von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen sei.

Zu Beginn der Umbauarbeiten sei eindeutig belegbar und nachvollziehbar, dass der Betrieb der T. (und nur auf diese seien alle Aktivitäten ausgerichtet gewesen) mit Oktober 2006 aufgenommen werden sollte, und alle Investitionen seitens des zukünftigen Mieters der A. GmbH seien auf diesen Zeitpunkt abgestellt worden (siehe auch Berufung A. GmbH) Als sich herausgestellt habe, dass der Zeitpunkt Oktober 2006 aufgrund besonderer Vorkommnisse nicht zu halten sein werde, seien sofort sämtliche Arbeiten durch den zukünftigen Mieter eingestellt worden, um einen Konkurs vermeiden zu können. Dies sei Ende des Jahres 2005 gewesen. An eine Vermietung an andere Unternehmen sei in diesem Stadium nicht zu denken und vollkommen aussichtslos gewesen (siehe Schließung des Geschäfts im Haus B. und Schließung der Fleischhauerei in C.), da niemand die getätigten Investitionen ablösen würde, da andere Geschäfte leer gestanden seien. Diese Tatsache müsse als vergleichbare Unwägbarkeit gemäß Abschnitt 6.2. LRL 1997 gewertet werden.

Aber auch ohne der Tatsache der vergleichbaren Unwägbarkeiten sei innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes aufgrund einer Prognoserechnung von einem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben auszugehen, da ab Mai oder Juni 2008 die Firma A. GmbH das Foyer und die Kellerräumlichkeiten anmieten werde und zwar in der Form, dass die anfallenden Fixkosten wie anteilige Gemeindeabgaben, Rauchfangkehrergebühr, Versicherung, Kreditzinsen und AfA um jährlich € 2.000,00 höher angemietet werden würden, die Firma A. GmbH Räumlichkeiten untervermieten dürfe, dafür sämtliche Erhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten von ihr getragen würden und weiters die Vermietung der Schwimmhalle und der Außenanlagen im Pacht inkludiert seien und dafür aber die Erhaltung und der Betrieb durch die A. GmbH zu erfolgen habe. Sämtliche mögliche Erhöhungen der derzeitigen Fixkosten seien ebenfalls durch die Firma A. GmbH zu tragen.

Dieser Vertrag werde durch einen Rechtsanwalt oder Notar erstellt.

Aufgrund dieser Tatsache, sei somit sichergestellt, dass jährlich die Einnahmen die Ausgaben um € 2.000,00 übersteigen würden, und damit sei auch sichergestellt, dass in einem angemessenen Beobachtungszeitraum von maximal 15 Jahren ein Überschuss garantiert sein werde.

Die Berufung wurde ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bw nicht nur die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 angefochten hat, sondern auch die diesbezüglichen Aufhebungsbescheide. Das Finanzamt hat nur hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide einen Mängelbehebungsauftrag erlassen. Mit Eingabe vom 8. März 2008 ist nicht nur der Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 erfüllt worden, sondern auch eine Begründung iSd § 250 Abs. 1 lit d BAO hinsichtlich der Berufung gegen die Aufhebungsbescheide geliefert worden, deren Stichhaltigkeit freilich für die Erfüllung der lit d nicht zu untersuchen ist.

§ 250 Abs. 1 lit b und c BAO sind iS von Ritz, BAO³, § 250 Tz 10 bei der Anfechtung von Aufhebungsbescheiden inhaltsleer, bzw hat der Bw in seiner Eingabe vom 11. Jänner 2008 im Ergebnis ohnehin ausgedrückt, dass er die früheren Einkommensteuerveranlagungen begehrt, was der Aufhebung der Aufhebungsbescheide entspräche. Nach Auffassung des UFS bringt die gemäß § 289 Abs. 2 BAO umfassende Überprüfung der Aufhebungsbescheide folgendes Ergebnis:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 BAO idF Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl 2003/124, 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 (§ 299 Abs 2 BAO idgF). 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 (§ 299 Abs.3 BAO idgF).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, dh. 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 BAO nicht ausschlaggebend. Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnder Kenntnis der Abgabenbehörde (zB aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (*Ritz*, BAO³, § 299, Tz 9ff).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (*Ritz*, BAO³, § 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, 98/16/0195). Gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO haben Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteivorbringens 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*, BAO³, 3 93 tz 19). Die Begründung

hat außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102), wobei ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vielfach ausreichend sein wird (VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; *Ritz*, BAO³, § 299, Tz 40).

Zusammenfassend ist sohin auszuführen, dass ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idGF ein Sachverhalt ist, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides rechtswidrig ergangen ist. Dieser Sachverhalt ist im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen.

Die berufungsgegenständlichen Aufhebungsbescheide wurden jeweils wie folgt begründet:

"Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Damit ist aber nach Auffassung des UFS das Erfordernis ausreichender Begründungen zweifellos nicht erfüllt, ist doch in dieser "Begründung" keinerlei sachliches Vorbringen des Finanzamtes, sondern lediglich eine wörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten. Aus den vorliegenden "Begründungen" 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 den streitgegenständlichen Aufhebungen berechtigt hätten. Außerdem fehlen hier auch die Darstellungen der Überlegungen des Finanzamtes zur Ermessensübung (der Vollständigkeit halber wird allerdings bemerkt, dass der Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensübung für sich allein als nicht wesentlich gilt und für sich allein auch nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. *Stoll*, BAO, 2944).

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.

Nach Auffassung des UFS stellt das bloße Zitieren des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung des die Aufhebungen begründenden konkreten Sachverhaltes somit keine ausreichenden Begründungen für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO dar.

Die Aufhebungsbescheide sind daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Begründungsmangel ist im Berufungsverfahren nicht sanierbar, denn im Berufungsverfahren dürfen nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden, die in den Bescheidbegründungen des Finanzamtes genannt sind, bzw darf die Berufungsbehörde eine

Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl UFS 7.6.2006, RV/0815-W/06; 10.10.2006, RV/0557-I/06; 7.12.2006, RV/0247-F/06).

Der Berufung gegen die Aufhebungsbescheide ist also stattzugeben, und diese sind ersatzlos aufzuheben, womit es sich erübrigt, hier auch noch auf das weitere Berufungsvorbringen einzugehen.

Aus den dargelegten Gründen ergibt sich, dass den angefochtenen, lediglich mit den Gesetzeswortlauten begründeten Aufhebungsbescheiden nicht sanierbare Mängel anhaften. Der gegen die Aufhebungsbescheide gerichtete Berufung war daher stattzugeben.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO treten durch die Aufhebung der Aufhebungsbescheide die Verfahren in die Lage zurück, in der sie sich vor der Aufhebung befunden haben. Dies bedeutet, dass mit den Aufhebungsbescheiden ex lege auch die mit ihnen verbundenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Das wiederum bedeutet, dass sich die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide gegen rechtlich nicht (mehr) existente Bescheide richtet. Sie war deshalb als unzulässig (geworden) zurückzuweisen, ohne dass auch hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide noch auf das weitere Berufungsbegehren einzugehen wäre.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt X.

Wien, am 16. März 2009