



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 4. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 28. Jänner 2010 betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung gegen die Aufhebungsbescheide wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in seinen am 28. April 2009 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 die vom Berufungswerber (Bw.) geltend gemachten Werbungskosten (Aus- und Fortbildungskosten) erklärungsgemäß berücksichtigt.

Diese Bescheide wurden vom Finanzamt mit Bescheiden vom 28. Jänner 2010 gemäß § 299 BAO mit jeweils folgender Begründung aufgehoben:

"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 zum neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 28. Jänner 2010 wurde ua. ausgeführt, dass die *"Fortbildungskosten in keinem beruflichen Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit"* stünden und gegenständlichenfalls laut Richtlinien keine Ausbildungskosten vorlägen, *"um eine andere ähnliche Tätigkeit zu erlangen. Die vorgelegten Gewerbescheine sind mit keinen Einnahmen in dieser Einkunftsquelle verbunden"*. Daher sei gemäß § 299 BAO eine Aufhebung vorgenommen *"und die Fortbildungskosten gestrichen"* worden.

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28. Jänner 2010 enthält keine Begründung.

Der steuerliche Vertreter hat sowohl gegen die Aufhebungsbescheide als auch die mit selbem Datum ergangenen Einkommensteuerbescheide Berufung erhoben.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF 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.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 40 mit weiteren Nachweisen, ÖStZ 2003, 240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein.

Nach Maßgabe des § 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, § 93 Tz 10 f). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 52 f).

Im vorliegenden Fall hat nun das Finanzamt die strittigen Aufhebungsbescheide wörtlich wie folgt begründet.

"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."

Die Abgabenbehörde gibt in der Begründung der Aufhebungsbescheide (daher) lediglich den Gesetzeswortlaut wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären. Aus dieser Begründung kann jedenfalls nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigen würden.

Die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründeten konkreten Sachverhaltes stellt jedoch zweifelsohne keine ausreichende Begründung für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO dar.

Damit sind die streitgegenständlichen Aufhebungsbescheide mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet und waren daher - wie im Spruch ersichtlich - ersatzlos aufzuheben.

Abschließend wird in diesem Zusammenhang noch bemerkt, dass die Berufungsbehörde eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen kann, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Ein Aufgreifen von Gründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen worden sind, würde auch die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten. Im Berufungsverfahren dürfen nämlich nur jene Gründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt werden. Abweichend vom Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Aufhebungsgründe nach § 299 BAO fehlende bzw. unzureichende Begründung (wie auch bei der Beurteilung von Wiederaufnahmebescheiden) *im Berufungsverfahren nicht sanierbar* (vgl. ua. UFS 7.6.2006, RV/0815-W/06; UFS 10.10.2006, RV/0557-I/06; UFS 7.12.2006, RV/0247-F/06).

Zu den angefochtenen Sachbescheiden (Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 28. Jänner 2010) wird festgestellt:

Mit der ersatzlosen Aufhebung (§ 289 Abs. 2 BAO) der Aufhebungsbescheide vom 28. Jänner 2010 durch den Unabhängigen Finanzsenat tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO). Damit leben die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 28. April 2009 wieder auf, während jene vom 28. Jänner 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 60 f. Die gegen die - aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen – Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 gerichtete Berufung war daher - wie im Spruch ersichtlich - gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Graz, am 10. März 2011