



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Wolfram Simma, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 3. Juni 2009 und vom 22. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 12. Mai 2009 betreffend Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie vom 9. Juni 2009 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

1. Die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 werden ersatzlos aufgehoben.
2. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
3. Der Bescheid betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bewirtschaftet ua. Heißgetränkeautomaten. Mit diesen Automaten werden auch Kakaotränke zum Verkauf angeboten. Die Umsätze aus diesen Verkäufen versteuerte sie in den Jahren 2004 bis 2007 mit 20 %.

Mit Schreiben vom 25. März 2007 erklärte die Berufungswerberin gegenüber dem Finanzamt, die Versteuerung Kakaoumsätze mit 20% sei falsch, richtigerweise wäre der ermäßigte

Steuersatz von 10% anzuwenden gewesen. Der Fehler sei durch eine falsche Steuerung der betriebsinternen EDV erfolgt. Insgesamt handle es sich dabei um zuviel berechnete Umsatzsteuer in Höhe von 124.214,40 € (2004), 132.556,85 € (2005), 131.889,69 € (2006) und 122.772,66 € (2007). Der Umsatzsteuerbescheid 2007 sei am 3. März 2008 ergangen und könne noch mithilfe des § 299 BAO korrigiert werden. Für die Jahre 2004 bis 2006 werde angeregt, die Umsatzsteuer im Wege einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren zu korrigieren.

Das Finanzamt folgte der Anregung der Berufungswerberin, indem es am 8. April 2009 die Umsatzsteuerverfahren 2004 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufnahm und neue Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre erließ, in denen die Umsatzsteuer entsprechend dem Antrag der Berufungswerberin korrigiert wurde. Gleichzeitig hob es den Umsatzsteuerbescheid 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen korrigierten neuen Umsatzsteuerbescheid 2007.

Diese neuen Sachbescheide hob das Finanzamt am 12. Mai 2009 abermals auf und erließ Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007, mit denen die Umsatzsteuer für Kakaotränke wiederum mit 20% festgesetzt wurde. Zur Begründung führte es in den Umsatzsteuerbescheiden die Bestimmung des § 239a BAO an. Danach habe eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto zu unterbleiben, soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschriften wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden solle, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werde und dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Da im vorliegenden Fall § 239a BAO zur Anwendung gelange, sei die Wiederaufnahme der Verfahren bzw. die Bescheidaufhebung am 8. April 2009 zu Unrecht erfolgt, da eine falsche Ermessensentscheidung getroffen worden sei. Zudem sei zu beachten, dass bei einer Einstufung nach dem Zolltarif Tee und mit Wasser zubereitetes Kakaotränke und Ovomaltine dem 20%igen Steuersatz unterlägen.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin am 28. Mai 2009 Berufung und führte darin zusammengefasst aus, sie habe den erhöhten Umsatzsteuersatz von 20% nicht auf die Kunden überwälzt. Dies ergebe sich schon daraus, dass für die Kakaotränke immer dieselben Endverbraucherpreise verrechnet worden seien, unabhängig von der Anwendung des ermäßigten oder des normalen Steuersatzes. Die Kalkulation der Abgabepreise sei auf den ermäßigten Steuersatz ausgerichtet gewesen. Die Berufungswerberin habe durch Herausrechnung von 20% statt 10% Umsatzsteuer lediglich ihre eigenen Gewinne geschmälert und dadurch nur sich selbst geschadet und nicht den Kunden. Die Korrektur des Umsatzsteuersatzes führe somit nicht zu einer Bereicherung der Berufungswerberin, sondern bewirke nur einen Ausgleich ihres finanziellen Schadens.

Das Finanzamt legte diese Berufungen direkt dem Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 9. Juni 2009 setzte das Finanzamt erste Säumniszuschläge für die Jahre 2004 bis 2007 fest.

Die gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2009 als unbegründet ab. Am 13. Juli 2009 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007

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 Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO setzt somit eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides voraus. Ob der Bescheid aufgehoben wird oder nicht, liegt im Ermessen der Behörde.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Bescheidaufhebung ist in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzulegen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 40; VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Ebenso sind die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die am 8. April 2009 ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 aufgehoben. Zur Begründung dieser Aufhebung hat sie lediglich den Gesetzeswortlaut des § 299 Abs. 1 BAO angegeben, welcher lautet: „*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*“.

Mit dieser Begründung ist aber nicht erkennbar, aus welchen Gründen das Finanzamt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide angenommen hat. Ebenso wenig sind die Gründe für die Ermessensübung angegeben.

Die in den Umsatzsteuerbescheiden 2004 bis 2007 angeführte Begründung kommt als Begründung für die Bescheidaufhebung schon deshalb nicht in Betracht, weil in den Aufhebungsbescheiden nicht auf diese Begründung verwiesen wurde. Damit sind die angefochtenen Aufhebungsbescheide mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Mangel kann von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht saniert werden. Wie bei der Wiederaufnahme des Verfahrens hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch bei der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich zu prüfen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Bescheidaufhebung rechtfertigen oder nicht. Eine erstmalige Angabe dieser Gründe im zweitinstanzlichen Verfahren würde eine Überschreitung der Entscheidungskompetenz der Berufungsbehörde bedeuten. Denn Sache im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO, über die die Berufungsbehörde zu entscheiden hat, kann im Falle des § 299 BAO nur der Aufhebungsgrund sein, aus welchem die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid aufgehoben hat. Hat die Abgabenbehörde erster Instanz keinen Aufhebungsgrund angegeben, so bleibt der Berufungsbehörde nur, den Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben (vgl. auch UFS 7.6.2006, RV/0815-W/06; 10.10.2006, RV/0557-I/06; 7.12.2006, RV/0247-F/06; 2.6.2009, RV/0074-S/09).

Abgesehen davon wird mit der in den Umsatzsteuerbescheiden vom 12. Mai 2009 angeführten Begründung aber auch keine inhaltliche Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Umsatzsteuerbescheide vom 8. April 2009 aufgezeigt. Denn die Anwendung des § 239a BAO kann zu keiner inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Festsetzungsbescheides sondern allenfalls dazu führen, dass eine mit diesem Abgabenbescheid festgesetzte Abgabengutschrift nicht ausbezahlt wird. Auch kann eine Abgabenfestsetzung unmöglich mit einer „falschen Ermessensentscheidung“ begründet worden sein, weil die Festsetzung von Umsatzsteuer nicht im Ermessen der Behörde liegt. Sollte das Finanzamt aber gemeint haben, dass die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Bescheidaufhebung vom 8. April 2009 rechtswidrig waren, weil ihnen eine falsche Ermessensübung zugrunde gelegen hat, so hätte sie diese Bescheide gemäß § 299 BAO aufheben müssen und nicht die am 8. April 2009 erlassenen neuen Umsatzsteuerbescheide.

Die berufungsgegenständlichen Aufhebungsbescheide vom 8. April 2009 waren daher ersatzlos aufzuheben.

2. Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO treten durch die Aufhebung der aufhebenden Bescheide die Verfahren in die Lage zurück, in die sie sich vor der Aufhebung befunden haben. Dies bedeutet, dass mit den Aufhebungsbescheiden ex lege auch die damit verbundenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Durch das (ex-lege) Ausscheiden der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 richtet sich die diesbezügliche Berufung nicht mehr gegen Bescheide und war diese daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

3. Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge festzusetzen, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Wird die Abgabenschuld nachträglich herabgesetzt, so hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 217 Abs. 8 erstere Satz). Ein solcher Antrag auf Herabsetzung kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (*Ritz*, BAO³, § 217 Tz 65).

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. Juni 2009 wurden Säumniszuschläge von jeweils 2 % auf die mit den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2007 nachgeforderten Abgaben (Umsatzsteuern) festgesetzt. Nun sind diese Umsatzsteuerbescheide, wie oben ausgeführt, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Damit ist aber auch die Grundlage für die Festsetzung von Säumniszuschlägen weggefallen.

Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen war daher ersatzlos aufzuheben.

Feldkirch, am 7. März 2011