

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.07.2002

Geschäftszahl

2002/14/0029

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des D E in W, vertreten durch Dr. Karl Wagner, Rechtsanwalt in 4780 Schärding, Unterer Stadtplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. Jänner 2002, Zl. AO720/14-7/2001, betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer einer Burganlage, die er seit 1. Oktober 1989 an die in der Schweiz situierte W AG vermietet. Wie dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen ist, führten die auf die Restaurierungskosten der Burganlage entfallenden Vorsteuern in den Jahren 1990 bis 1997 zu Umsatzsteuergutschriften in Höhe von insgesamt 2.849.184 S; für das Jahr 1998 ergab sich eine Zahllast von 8.086 S. Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1998 ergingen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 3. September 2001 wurden die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und zugleich ausgesprochen, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde. In der (bereits) am 9. August 2001 abgefertigten Begründung zu diesem Bescheid wird ausgeführt, Erhebungen des Finanzamtes hätten ergeben, dass der Beschwerdeführer mit dem "Inhaber der Firma W AG" gleich zu setzen sei, eine ernsthafte Vermietungsabsicht nicht bestehe und die Motive für die Restaurierung der Burg ausschließlich privater Natur seien. Abschließend findet sich der Satz, dass das Finanzamt daher von der Abgabenbehörde zweiter Instanz angewiesen worden sei, sämtliche vorläufigen Bescheide für endgültig zu erklären und die Umsatzsteuer mit Null festzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Bescheid des Finanzamtes vom 3. September 2001 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO auf. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, der gegenständliche Bescheid enthalte in seinem Spruch einerseits die Endgültigerklärung der Umsatzsteuerbescheide - was die Anerkennung als Einkunftsquelle bedeuten würde - und andererseits die Aussage, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde, was wiederum bedeute, dass Liebhaberei angenommen werde. Somit sei der Spruch in sich widersprüchlich. Gleiches gelte auch für die gesonderte Bescheidebegründung, die einerseits Argumente für die Einstufung der Betätigung als Liebhaberei enthalte, andererseits von der Endgültigerklärung der Bescheide spreche, mit welchem die Betätigung jedoch als Einkunftsquelle anerkannt worden sei. Weder der Spruch noch die Begründung noch eine Kombination aus beiden lasse somit einen eindeutigen Schluss auf den Bescheidinhalt zu, weshalb er gemäß § 299 Abs. 1 lit. c. BAO wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben sei.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

In Ausübung des Aufsichtsrechtes kann ein Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO von der Oberbehörde aufgehoben werden,

a) wenn er von einer unzuständigen Behörde, von einem hiezu nicht berufenen Organ oder von einem nicht richtig zusammengesetzten Kollegialorgan einer Behörde erlassen wurde, oder

b) wenn der dem Bescheid zu Grunde liegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt oder aktenwidrig angenommen wurde oder

c) wenn Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 299 Abs. 2 BAO kann ein Bescheid ferner von der Oberbehörde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Bestimmung des § 299 BAO bereits wiederholt ausgesprochen hat, kommt es bei der Überprüfung eines Aufhebungsbescheides nur darauf an, ob die belangte Behörde überhaupt berechtigt gewesen ist, einen solchen im Aufsichtsweg zu erlassen oder nicht, weil nicht erkannt werden kann, in welchem subjektiv-öffentlichen Recht eine beschwerdeführende Partei dadurch verletzt worden sein soll, dass der Aufhebungstatbestand statt richtig auf § 299 Abs. 1 BAO auf § 299 Abs. 2 BAO oder umgekehrt und statt auf die richtige litera des Abs. 1 dieser Gesetzesstelle auf eine andere gestützt wurde; ob die Aufsichtsbehörde eine dem aufgehobenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit dem Aufhebungsgrund nach § 299 Abs. 1 lit. b oder c BAO oder jenem nach § 299 Abs. 2 BAO zu unterstellen hatte, ist für die Beurteilung einer durch einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO dem Adressaten des aufgehobenen Bescheides widerfahrene Verletzung subjektiv-öffentlicher Rechte irrelevant (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. August 2000, 98/13/0218).

Widersprüche innerhalb der Begründung sowie zwischen Spruch und Begründung eines Bescheides führen zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. April 1995, 94/13/0228, und das schon von der belangten Behörde angeführte hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 93/14/0049).

Die Beschwerde sieht in dem von der belangten Behörde aufgehobenen Bescheid des Finanzamtes einen solchen Widerspruch nicht. Bei Erlassung eines "Endgültig-Erklärungsbescheides" komme es nur auf die Endgültigerklärung, nicht jedoch auf "weitere Zusätze und Begründungen" an; solche seien vielmehr "überflüssig und damit hinweg zu denken" und könnten niemals die Rechtswidrigkeit der Endgültigerklärung bewirken. Hätte das Finanzamt die vorläufigen Bescheide abändern wollen, so hätte sie endgültig berichtigende Bescheide mit allen Inhalten eines materiellen Steuerbescheides erlassen müssen. Solche seien jedoch nicht ergangen. Das Finanzamt habe ("nach den zehnjährigen jährlichen Prüfungen der Umsatzsteuererklärungen und nach eineinhalbjährigen umfangreichen Ermittlungen") in Kenntnis aller Umstände in Bezug auf die Endgültigerklärung daher "rechtmäßig gehandelt, auch wenn eine Weisung der Oberbehörde, unter Außerachtlassung der ermittelten Tatsachen eine anderslautende Begründung erzwang".

§ 200 Abs. 2 BAO bestimmt:

"Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt."

Die angeführte Bestimmung sieht demnach zwei Varianten der Ersetzung eines vorläufigen durch einen endgültigen Bescheid vor:

Die endgültige Festsetzung kann mit einer Änderung des Erledigungsinhaltes verbunden sein oder, wenn die Beseitigung der Ungewissheit zu einem Abweichen des endgültigen Bescheides vom vorläufigen keinen Anlass gibt, sich in der Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides erschöpfen.

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt mit Bescheid vom 3. September 2001 einerseits ausgesprochen, dass die für die Jahre 1990 bis 1998 erlassenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheide, mit denen Umsatzsteuer festgesetzt wurde, für endgültig erklärt werden, andererseits ausgesprochen, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde. Solcherart ist der Bescheidspruch des Finanzamtes - wie die belangte Behörde insoweit zu Recht ausgeführt hat - in sich widersprüchlich, da die Umsatzsteuer für denselben Besteuerungszeitraum nicht zugleich (unverändert) festgesetzt und nicht festgesetzt werden kann. Daraus ergibt sich seine inhaltliche Rechtswidrigkeit, sodass eine Bescheidaufhebung, wenngleich unter dem Titel des § 299 Abs. 2 BAO, gerechtfertigt war.

Dass der Beschwerdeführer - wie in der Beschwerde vorgebracht wird - nur den Teil des Bescheidspruches "gewertet" hat, mit dem ausgesprochen wurde, dass die vorläufigen Umsatzsteuerfestsetzungen für endgültig erklärt werden, ist auf Grund der Interessenslage zwar verständlich, findet im Bescheidinhalt aber keine Deckung, weil auch die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer Teil des die Willenserklärung der Behörde enthaltenden Bescheidspruches ist.

Die Frage, welcher Teil des Bescheidspruches in der Sache zutreffend ist, ob also eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht, kann nach dem Gesagten dahin gestellt bleiben. Soweit die Beschwerde daher aufzuzeigen versucht, dass die vorläufigen Abgabenfestsetzungen zu Recht für endgültig erklärt worden seien, war darauf nicht weiter einzugehen.

Da somit schon der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Wien, am 2. Juli 2002