



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 26. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. August 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2003 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird Folge gegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- 2.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, erbrachte im Jahre 2003 für diverse Auftraggeber Leistungen iSd § 109a EStG 1988. Beim Finanzamt langten im Jahre 2004 folgende diesbezügliche Mitteilungen ein:

Datum des Einlangens beim Finanzamt:	Auftraggeber	Entgelt ohne USt in Euro
17.02.2004	A	8.107,93
23.02.2004	B	384,09
27.02.2004	B	2.016,38
04.03.2004	C	1.881,51
		Gesamt 12.389,91

Am 20. Februar 2008 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 und erklärte in dieser Einkünfte aus

selbständiger Arbeit iHv € 5.520,66. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einzelunternehmer wurde unter der Kennzahl 9040 – Erlöse (Waren-/Leistungserlöse) ohne § 109a - ein Betrag in Höhe von € 6.521,98, vermerkt. Weiters schienen in dieser unter Kennzahl 9100 - Beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen – ein Betrag in Höhe von € 610,-- sowie unter der Kennzahl 9230 – Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben – ein Betrag in Höhe von € 391,32 auf.

Das Finanzamt erließ am 27. Februar 2008 den Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß der o. e. Einkommensteuererklärung des Bw.

Am 29. Mai 2008 hielt das Finanzamt mittels Ergänzungsersuchens vom 29. Mai 2008 dem Bw. vor, dass aufgrund gesetzlicher Verpflichtung durch dessen Auftraggeber die an den Bw. im Jahre 2003 ausgezahlten Entgelte für Leistungen iSd § 109 a EStG 1988 dem Finanzamt mitgeteilt worden seien. Der Bw. habe in dessen Einkommensteuer entsprechende Einkünfte angeführt, es bestünden jedoch betragsmäßige Differenzen. Der Bw. wurde daher unter Setzung einer Frist zur Beantwortung bis zum 21. Juli 2008 aufgefordert, zur Klärung des Sachverhaltes bekannt zu geben, für welche Auftraggeber er solche Leistungen erbracht habe und welche Entgelte er dafür erhalten habe.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der steuerliche Vertreter des Bw. am 3. Juni 2008 bekannt, dass der Bw. von seinen Auftraggebern betreffend des Jahres 2003 keine Daten mehr erhalte. Daher seien die § 109a-Beträge vom Finanzamt abgefragt worden. Diese lauteten wie folgt:

A. 2.240,--

B. 384,09

B. 2.016,38

B. 1.881,59

Daraus ergebe sich eine Summe von € 6.621,98. Von dieser sei eine Basispauschalierung im Ausmaß von 6 %, das seien € 391,32, in Abzug zu bringen.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. für den Fall, dass Differenzen bestünden um entsprechende Korrekturen laut den diesbezüglichen Daten des Finanzamtes.

Das Finanzamt erließ am 7. August 2008 einen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO und begründete diesen wörtlich wie folgt:

„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.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

In der mit Schreiben vom 26. August 2008 gegen die beiden o. a. Bescheide rechtzeitig erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. u. a. vor, dass er vor Abfassung der Steuererklärungen mit dem Finanzamt Rücksprache gehalten habe und von einem Beamten die entsprechenden Einkünfte gem. § 109 a EStG mitgeteilt bekommen habe. Nunmehr sei das Einkommen aus selbständiger Arbeit doppelt so hoch. Da der steuerliche Vertreter des Bw. ohne Vorliegen dieser § 109a-Bestätigungen das Rechtsschutzinteresse seines Mandanten nicht wahrnehmen könne, ersuche er um Übermittlung sämtlicher Unterlagen, welche zur Ermittlung der von seinem Mandanten im Jahre 2003 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit notwendig seien.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 4. September 2008 gab das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter des Bw. u. a. bekannt, dass die Berechnung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 27. Februar 2008 auf Grund der vom Bw. in der Einkommensteuererklärung 2003 angeführten Daten erfolgt sei und dass die Veranlagung zur Beschleunigung des Verfahrens vorerst ohne nähere Prüfung erfolgt sei. Auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl sei die Erklärung 2003 im Mai 2008 zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden. Daher sei dem Bw. am 29. Mai 2008 ein Ergänzungsersuchen zugesandt worden.

Laut den Angaben des Bw. seien die § 109a-Beträge vom Finanzamt abgefragt worden. Für den Fall des Bestehens von Differenzen habe der Bw. um Korrektur ersucht.

Die Differenzen hätten sich bei den von der Firma A erhaltenen Einnahmen ergeben. Diese hätten laut Aufstellung des Bw. € 2.240,-- betragen. Das Finanzamt habe jedoch eine diesbezügliche Meldung mit einem Betrag von € 8.107,93 erhalten, sodass der Bescheid vom 27. Februar 2008 gemäß § 299 BAO laut Vorhaltsbeantwortung des Bw. aufgehoben worden

sei. Vom genannten Auftraggeber sei niemals eine Meldung mit dem Betrag von € 2.240,-- übermittelt worden.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass es dem Bw. in der Beilage sämtliche § 109a-Meldungen übermittle.

Unter Setzung einer Frist bis zum 13. Oktober 2008 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage einer Zusammenstellung über die gesamten im Kalenderjahr 2003 bezogenen Einnahmen sowie betreffend der Ausgaben für Fremdlöhne – Honorare iHv € 610,-- - um Vorlage der diesbezüglichen Empfangsbestätigungen, mit Angabe von Namen Adresse und stichwortartiger Beschreibung der an den Bw. erbrachten Leistungen auf.

Am 30 September 2008 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. die o. a. Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 4. September 2008 bis zum 15. November 2008 zu verlängern, da diese infolge von Auslandstätigkeiten seines Klienten nicht möglich sei.

Mittels Schreibens vom 13. November 2008 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. die o. a. Frist zur Beantwortung des o. e. Ergänzungsersuchens bis zum 19. Dezember 2008 zu verlängern, da ihm von seinem Mandanten noch keine detaillierten Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

Mittels Schreibens vom 16. Dezember 2008 gab der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt bekannt, dass ihm der Bw. mitgeteilt habe, dass dieser ca. € 8.000,-- an Fremdhonoraren für die Ausfertigung von Vortragsunterlagen bezahlt habe. Daher ersuche der steuerliche Vertreter um Berücksichtigung dieses Betrages als Betriebsausgabe.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend des Jahres 2003 mittels Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2009 als unbegründet ab und führte diesbezüglich begründend aus, dass der Vorhalt vom 4. September 2008 bis dato nicht beantwortet worden sei.

Am 2. März 2009 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und verwies in diesem darauf, dass sein Mandant zwei Fremdhonorarnoten verlegt habe und in den nächsten beiden Wochen die entsprechenden Belege nachreichen werde.

Am 10. März 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt zwei Honorarnoten betreffend Fremdhonorare in der Höhe von € 680,-- und € 720,--.

Diesbezüglich wird angemerkt, dass diese Honorarnoten mit einem Computer erstellt wurden und dass deren Schriftbild sowie deren Gestaltung als identisch zu bezeichnen ist. Weiters ist anzumerken, dass keines dieser beiden Schriftstücke unterschrieben ist. In den Adressfeldern der in Rede stehenden Honorarnoten scheinen die Namen N und M auf. Diese sind mit dem 23. April 2003 und mit dem 8. August 2003 datiert. Wörtlich ist in diesen Schriftstücken Folgendes ausgeführt:

„Hiermit verrechne ich folgendes Honorar: Vorbereitung Unterlagen, Übersetzung Material für Englischseminar Euro 680,-.“

„Hiermit verrechne ich folgendes Honorar: Vorbereitung Unterlagen, Übersetzung Material für Englischseminar, Terminvereinbarungen, Koordinierung mit Druckerei Euro 720,-.“

Angemerkt wird diesbezüglich weiters, dass eine vom UFS durchgeführte Abfrage im Zentralen Melderegister ergab, dass betreffend N keine Daten für eine Meldeauskunft vorliegen.

Das Finanzamt erließ am 20. März 2009 – unter Setzung einer Frist bis zum 27. April 2009 - ein die beiden Honorarnoten betreffendes Ergänzungsersuchen. In diesem wurde wörtlich wie folgt ausgeführt.

„Die nunmehr nachgereichten Fremdhonorare führen nach Ansicht des Finanzamtes zu keinen, in Höhe der angeführten Beträge, abzugsfähigen Werbungskosten, weil die Honorarnoten weder vom Erbringer der Leistung unterschrieben sind, noch einem Fremdvergleich stand halten, weil es sich bei den vorgelegten Honorarnoten um eine pauschale Abrechnung handelt, weil die erbrachte Leistung nicht detailliert nach Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen. Außerdem ist die zeitnahe Bezahlung zur erbrachten Arbeitsleistung unklar, und ob die mit der Leistung beauftragten Personen zu Ihnen in einem Verwandtschaftsverhältnis stehen. Außerdem ist laut Aktenlage die Art Ihrer selbständigen Tätigkeit unbekannt, weshalb Sie gebeten werden, eine Tätigkeitsbeschreibung nachzureichen und den Zusammenhang und die Gründe für die Fremdleistungshonorare darzulegen.“

Am 8. Juni 2009 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 7. Juli 2009 legte das Finanzamt dem UFS ein das o. e. Ergänzungsersuchen vom 20. März 2009 betreffendes Fristverlängerungsansuchen des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 20. Mai 2009 vor. In diesem ersuchte der Genannte um Verlängerung der

diesbezüglichen Frist bis zum 30. Juni 2009 mit der Begründung, dass sich die Vorlage der Unterlagen infolge Abwesenheit des Rechnungsausstellers verzögere.

Außerdem legte das Finanzamt dem UFS am 7. Juli 2009 ein weiteres, vom 30. Juni 2009 stammendes, Ersuchen des steuerlichen Vertreters des Bw. um Verlängerung der o. a. Frist vor. In diesem führte der Genannte aus, dass sich seine Mandantschaft derzeit im Ausland befinde und dass der entsprechende Leistungserbringer ebenfalls nicht erreichbar sei. Daher werde ersucht, die Frist zur Vorlage der gegenständlichen Unterlagen bis zum 31. August 2009 zu verlängern.

Am 15. September 2009 brachte das Finanzamt dem UFS zur Kenntnis, dass das Ergänzungersuchen vom 20. März 2009 bis dato unbeantwortet geblieben sei.

Vom UFS wird angemerkt, dass der in der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens erwähnte steuerliche Vertreter seine Vollmacht am 14. Oktober 2009 zurücklegte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 Aufhebung gemäß § 299 BAO

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl I 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). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs. 1 BAO) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, 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 mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (Ritz, BAO³, § 299, Tz. 9f).

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, 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 (Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nämlich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) der/die Aufhebungsgrund/Aufhebungsgründe enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (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).

Ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ist ein Sachverhalt, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides sich als nicht richtig erweist. Dieser Sachverhalt ist nach der ständigen Rechtsprechung des UFS im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen (vgl. UFS 2. 1. 2008, RV/0231-G/06, UFS 4. 7. 2007, RV/0005-I/05; UFS 10. 10. 2006, RV/0557-I/06; UFS 7. 6. 2006, RV/0815-W/06).

Im vorliegenden Fall gibt das Finanzamt in der Begründung des strittigen Bescheides über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2003 gemäß § 299 BAO - soweit diese die genannte Bestimmung betrifft - lediglich deren Gesetzeswortlaut bzw. die darin enthaltenen Tatbestandsmerkmale wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären.

Aus der vorliegenden Begründung kann sohin nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigen würden, zumal die Abgabenbehörde auch

Ausführungen hierzu unterlässt, welche die Unrichtigkeit des Bescheidspruches aufzuzeigen vermögen könnten. Das bloße Zitieren eines Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO dar.

Damit fehlt neben der Darstellung des Aufhebungsgrundes im Aufhebungsbescheid eine weitere wesentliche Voraussetzung für die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO, nämlich die Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des aufgehobenen Bescheides.

Die weitere Begründung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides, wonach anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Bw. die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und dass diese eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten, geht bereits im Hinblick darauf, dass es sich bei der Wiederaufnahme um ein von der Aufhebung gem. § 299 BAO völlig verschiedenes Rechtsinstitut handelt - siehe Ritz, BAO³, § 303 Tz 55 – ins Leere. Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass der auf Grundlage der gegenständlichen Bescheidaufhebung vom 7. August 2008 ergangene Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2003 – ebenfalls vom 7. August 2008 - im Gegensatz zu den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im in Rede stehenden Aufhebungsbescheid keine Begründung enthält. Außerdem wurde in diesem entgegen den Ausführungen des Finanzamtes keine Wiederaufnahme verfügt.

In Ansehung des im vorigen Absatz Gesagten, ist aus den die Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO betreffenden Ausführungen im gegenständlichen Aufhebungsbescheid für das Finanzamt nichts zu gewinnen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der streitgegenständliche Aufhebungsbescheid keine (faktischen) Begründungsausführungen enthält, auf Grund welcher Umstände und Tatbestandselemente das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO für gegeben erachtet. Der gegenständliche Bescheid kann somit keiner Überprüfung unterzogen werden, ob ein allfällig von der Abgabenbehörde herangezogener Aufhebungstatbestand bzw. ein die Aufhebung rechtfertigender Sachverhalt im konkreten Fall die Aufhebung nach § 299 BAO rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebungen rechtswidrig vorgenommen wurde.

Aus den dargelegten Gründen ergibt sich, dass dem angefochtenen Aufhebungsbescheid ein nicht sanierbarer Mangel anhaftet. Der gegen diesen gerichteten Berufung war daher Folge zu geben.

2) Einkommensteuerbescheid 2003

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nicht zulässig ist eine Berufung u. a. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid (vgl. Punkt 1.) ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 62). Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid ist daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. September 2011