



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vom 14. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 3. Oktober 2011 betreffend **Nachsicht** gemäß **§ 236 BAO**

entschieden:

Der angefochtene **Bescheid** wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter **Zurückverweisung** der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge auch bloß: Bw.) beehrte mit seiner Eingabe vom 29. Dezember 2010 neben der Wiederaufnahme von Einkommensteuerverfahren unter Hinweis auf § 236 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) auch die Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 im Ausmaß von über € 51.000,00.

Das Finanzamt wies diesen zutreffend als Nachsichtsansuchen gewerteten Antrag mit dem nunmehr zur Beurteilung anstehenden Bescheid vom 3. Oktober 2011 als unbegründet ab und legte die dagegen fristgerecht erhobene Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über Anforderung reichte das Finanzamt dann folgende Verwaltungsakten nach, und zwar den Einkommensteuerakt, einen Konkursakt, einen Einbringungsakt, alle betreffend den Bw.,

sowie noch zwei Veranlagungsakte samt Arbeitsbögen der Betriebsprüfung bezüglich eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, an denen der Bw. beteiligt war.

Aus dem zum Großteil chronologisch geordneten Aktenmaterial konnte der gleich angeführte bisherige Verfahrensablauf konstruiert und die nachfolgenden, begleitenden Feststellungen getroffen werden:

Der Berufungswerber bezieht als Pensionist Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit sowie ab dem Jahr 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Im Gefolge einer bei der Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung ergingen von den Erklärungen abweichende Feststellungsbescheide und im Anschluss daran die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004. All diese Bescheide erwuchsen – teilweise nach Einbringung von Rechtsmitteln – unverändert geblieben in Rechtskraft.

Wegen – trotz gewährter Zahlungserleichterungen – nur unzureichend geleisteter Zahlungen und eines erheblichen vollstreckbaren Steuerrückstandes wurde über Antrag der Republik Österreich, vertreten durch die Finanzprokurator, vom 23. November 2005 der Konkurs über das Vermögen des Bw. eröffnet. Dieses Schuldenregulierungsverfahren wurde dann mit dem Beschluss über die Bestätigung des Zwangsausgleiches vom 12. August 2010 beendet.

In der Zeit ab der Konkurseröffnung hatte der Bw. in zahlreichen Eingaben an das Finanzamt Selbstanzeige und insbesondere auch Anzeige gegen die einzige weitere Mitgesellschafterin erhoben und eine nochmalige Prüfung der Jahre 2003 und 2004 gefordert.

Das Finanzamt indes unterzog nur die Jahre 2005 bis 2008 einer Prüfung. Die gegen die nach Abschluss der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide vom Bw. erhobene Berufung hat dieser dann mit Schriftsatz vom 16. Juli 2010 wieder zurückgezogen.

Mit der hier verfahrensrelevanten Eingabe vom 29. Dezember 2010, beim Finanzamt eingelangt am 31. Dezember 2010, beantragte der Berufungswerber unter anderem die Rückerstattung der zu Unrecht entrichteten Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 in Höhe von € 51.270,46 laut beiliegender Berechnung. Als Begründung finden sich im Schriftsatz zunächst umfangreiche und mit zahlreichen Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur versehene Ausführungen über steuerliche Grundsätze, wie etwa Treu und Glauben, das Legalitätsprinzip, die Ermessensübung und schließlich die sogenannte "Angehörigen-Rechtsprechung". Er fühle sich in seinen Rechten verletzt, insbesondere sei durch das

Verhalten der Abgabenbehörde ein nicht wieder gutzumachender Schaden entstanden und der Bw. in seiner Existenz zerstört worden.

Daran anschließend legte der Bw. dar, dass trotz seiner zahlreichen Eingaben bei der Gesellschaft nur die Jahre 2005 bis 2008 geprüft worden wären, obwohl die hinsichtlich dieses Zeitraumes zu Tage getretenen Malversationen durch Umsatz- und Erlösverkürzungen seitens der Mitgesellschafterin schon ab dem Jahr 2003 vorgelegen wären und er dies auch so angezeigt hätte. Die Abgabenbehörde wäre daher verpflichtet gewesen, auch die Jahre 2003 und 2004 aufzurollen. Über das Vermögen des Berufungswerbers sei auf Antrag des Finanzamtes ein Konkursverfahren eröffnet worden. Durch die steuerlichen Änderungen hinsichtlich der geprüften Jahre 2005 bis 2008 wäre dem Masseverwalter zu viel entrichtete Einkommensteuer von über € 60.000,00 zurückerstattet worden. Er seinerseits begehre daher nunmehr die Rückerstattung von zu viel entrichteter Einkommensteuer für 2003 und 2004, die aus der Korrektur von unrichtigen Gewinnansätzen bei der Gesellschaft resultieren würde. Dazu legte der Bw. eigene Gewinnermittlungen betreffend die Gewinne der Gesellschaft für 2003 und 2004 und daraus abgeleitete Neuberechnungen seiner Einkommensteuerlasten für diese Jahre vor. Eine sachliche Unbilligkeit, die auch zur Nachsicht von abgeleiteten Abgaben führen könne, setze nicht voraus, dass Rechtsauskünfte von seinem für die Einhebung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamt erteilt worden wären. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sei eine solche sachliche Unbilligkeit, wobei hinsichtlich der Nachsicht von bereits entrichteten Abgaben bei der Ermessensübung kein strengerer Maßstab anzulegen sei. Eine sachliche Unbilligkeit liege bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden wären.

Nachdem der Berufungswerber am 2. August 2011 einen Devolutionsantrag gestellt hatte, erließ das Finanzamt mit Datum 5. Oktober 2011 den nunmehr angefochtenen Bescheid. Darin führte das Finanzamt zunächst theoretisch aus, wann nach herrschender Ansicht eine sachliche oder persönlich bedingte Unbilligkeit gegeben sei. Abschließend hielt das Finanzamt fest, dass für eine stattgebende Erledigung kein Platz wäre, nachdem die bereits geleisteten Zahlungen im gegenständlichen Fall nicht zu einer unbilligen wirtschaftlichen Belastung geführt hätten.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung legte der Bw. einleitend unter Hinweis auf den kombinierten Wiederaufnahms- und Nachsichtsantrag vom 29. Oktober 2010 sowie auf den Devolutionsantrag vom 2. August 2011 den bisherigen Verfahrensverlauf dar. Als

Begründung seiner Berufung führte der Bw. dann aus, das Verhalten und die Vorgangsweise der Abgabenbehörde stelle eine schuldhafte Amtspflichtverletzung dar. Dem Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht zufolge müssten steuerrechtlich erhebliche Tatsachen in ihrer objektiven Beschaffenheit, sohin unvoreingenommen und nicht nur zugunsten des Fiskus, sondern auch zugunsten des Abgabepflichtigen, festgestellt werden. Im Umstand, dass das Finanzamt trotz seiner Anträge die Wirtschaftsjahre 2003 und 2004 nicht wieder aufgerollt habe, erblicke er eine wesentliche schuldhafte Amtspflichtverletzung, durch die für ihn ein enormer wirtschaftlicher Schaden eingetreten sei. Es werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben und den Abweisungsbescheid aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Aus rechtlicher Sicht wird dazu seitens der Berufungsbehörde wie folgt ausgeführt:

Ein Bescheid ist der Rechtsetzungsakt einer Verwaltungsbehörde sowie eine individuell-konkrete Rechtsnorm. Individuell-konkret bedeutet, dass der Spruch, der die normative Anordnung der Behörde darstellt, zu dem im Einzelfall festgestellten Sachverhalt ergeht. Jeder Bescheid hat neben dem Spruch auch eine Begründung zu enthalten, in der der von der Abgabenbehörde festgestellte oder angenommene Sachverhalt, die Gründe, warum gerade dieser Sachverhalt als erwiesen angenommen oder festgestellt wird, sowie eine rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes anzuführen sind. Diese Elemente sind deshalb erforderlich, damit der Bescheidadressat und auch die Rechtsmittelbehörde die ihnen jeweils zugedachte Überprüfungsmöglichkeit ausüben können.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – abgesehen von primär vorzunehmenden Formalerledigungen – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Um diesem Gesetzesauftrag gerecht zu werden, erweist sich der angefochtene Bescheid indes als gänzlich ungeeignet. Abgesehen von der nicht weiter kommentierten oder begründeten Behauptung des Finanzamtes, die bereits geleisteten Zahlungen hätten zu keiner wirtschaftlichen Belastung des Berufungswerbers geführt, lässt der Bescheid jegliche Ausführungen, von welchem Sachverhalt die Behörde aus welchen Gründen ausgegangen ist, vermissen. Eine Ableitung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes war der

Berufungsbehörde auch nicht durch Einsichtnahme in die vorgelegten Verwaltungsakten möglich.

Nach § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Anordnung findet laut Abs. 2 leg. cit. auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Die gesetzlich normierte Unbilligkeit kann nach herrschender Auffassung sachliche und/oder persönliche Ursachen haben. Sollte eine Unbilligkeit gegeben sein, liegt es im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde, ob sie eine Nachsicht gewährt.

Es wurden nun im erstinstanzlichen Verfahren Ermittlungsschritte dahingehend unterlassen, ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der vollstreckbaren Abgaben vorliegt oder eben nicht. Gleichfalls sind derartige Ermittlungen zur Überprüfung der Frage, ob in der Vorgangsweise der Abgabenbehörde eine persönliche Unbilligkeit für den Berufungswerber gelegen sein kann, unterblieben.

Da die Gewährung der begehrten Abgabennachsicht in einem zweiten Verfahrensschritt in das – zu begründende – Ermessen der Behörde gestellt ist, kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch diesbezüglich noch entsprechende Ermittlungshandlungen erforderlich sein werden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz – von hier nicht anzuwendenden Formalerledigungen abgesehen – die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Mit Rücksicht auf die gerade aufgezeigten und dem bekämpften Bescheid anhaftenden Unzulänglichkeiten sowie auf die noch vorzunehmenden und entscheidungswesentlichen Sachverhaltsermittlungen kann nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht ausgeschlossen werden, dass ein anders lautender Bescheid ergehen hätte können.

Ob der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Aus nachstehenden Gründen wird eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO als zweckmäßig erachtet:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre – umfassende – Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, BAO, Kommentar, 4., überarbeitete Auflage, Tz 5 zu § 289, unter Hinweis auf VwGH vom 21. November 2002, 2002/20/0315). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (*Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff).

Müsste der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall die noch vorzunehmenden Ermittlungen erstmals durchführen, so würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Im Sinne der Verwaltungsökonomie und zur Wahrung des Grundsatzes der Zweistufigkeit des Abgabenverfahrens war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Februar 2013