

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A B, A****, 0000 S****, StNr. 0**/0***, gegen den Abweisungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 13. Dezember 2010, betreffend den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid - datiert mit 13. Dezember 2010 - wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm Art 130 Abs. 3 B-VG (Bundes-VerfassungsgG) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert, sodass sein Spruch lautet:

"Dem Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 06. Dezember 2010, eingebracht am 09. Dezember 2010, den Einkommensteuerbescheid 2009, datiert mit 20. Juli 2010, aufzuheben, wird stattgegeben."

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf) hat ihre Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2009 am 01. Juli 2010 beim Finanzamt abgegeben. Erklärungsgemäß erging am 20. Juli 2010 der Einkommensteuerbescheid mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.301,86 €. Abzüglich des Pauschbetrages für die Sonderausgaben von 60.- € ergab sich ein Einkommen von 5.241,86 €, das zu einer Steuerfestsetzung von 0.- € führte. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 06. Dezember 2010 brachte die Bf einen Antrag auf Bescheidänderung für das Jahr 2009 ein, da sie bei ihren Ausgaben Werbungskosten nicht berücksichtigt habe. Ihr Sohn, C***** B****, habe seit Jänner 2009 bei ihr als Bürogehilfe geringfügig gearbeitet. Er besuche die HAK in Vöcklabruck und habe für sie Listen, Bestellformulare, Besuchsberichte, Abrechnungen und den E-Mail Verkehr geregelt. Dafür habe er einen monatlichen Lohn von 100.- € mal 14 erhalten.

Das Finanzamt wertete das Schreiben der Bf vom 06. Dezember 2010 als Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009.

Am 13. Dezember 2010 fertigte das Finanzamt einen Versicherungsdatenauszug von der Österreichischen Sozialversicherung ab 2009 für C***** B***** an. Daraus ist ersichtlich, dass C***** ab 01.01.2009 laufend als geringfügig Beschäftigter bei der Bf tätig ist.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2010 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009, datiert mit 20. Juli 2010, ab, da eine Änderung des Bescheides keinen vom bisherigen Abgabebetrag (Einkommensteuer 0.- €) anders lautenden Bescheid zur Folge hätte. Es sei bei der Ermessensübung der Rechtsbeständigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsrichtigkeit gegeben worden, da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung haben müsste.

In der Berufung vom 20. Dezember 2010 bringt die Bf vor, dass es zwar richtig sei, dass sich durch die Änderung keine steuerlichen Auswirkungen ergäben. Es würde sich aber ihr erzielter Gewinn für die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft um diese 1.400.- Euro vermindern und es käme daher bei der Sozialversicherung für das Jahr 2009 zu keiner Nachzahlung in Höhe von mehr als 1.600 €.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2011 ersuchte das Finanzamt die Bf um Vorlage des Dienst- oder Werkvertrages, die Stundenaufzeichnungen und sonstigen Unterlagen, die die Aufgaben (Tätigkeiten) des Sohnes beschreiben sollten.

Mit Schreiben vom 04. März 2011 legte die Bf die Anmeldung ihres Sohnes C***** bei der OÖ.GKK, eingelangt bei der OÖ.GKK am 17. November 2010, mit Beschäftigungsdatum ab 01.01.2009 vor. Weiters führte sie seine Tätigkeiten aus und zwar: Erstellen von Besuchlisten und Besuchsberichten (Ärzte und Therapeuten), Anfertigen von Excel-Tabellen, Vereinbarung von Terminen, Erstellen von Formularen, Ausarbeitung von Informationen an Kundschaften, Tätigen von Bestellungen, Telefonieren, Faxen, Scannen, Drucken und sonstige Bürotätigkeiten. Bezüglich der Stundenaufzeichnungen wurde angegeben: Die Tätigkeit des Sohnes sei relativ unregelmäßig. Er arbeite nicht täglich, sondern je nach Bedarf und nach seiner schulischen Möglichkeit. Im Durchschnitt komme er auf eine Arbeitszeit von ca. 10 Stunden pro Monat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 08. März 2011 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte die Voraussetzungen für die Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen aus. Es sei im Vorhalteverfahren kein schriftlicher Dienst- oder Werkvertrag der Bf mit dem Sohn vorgelegt worden. Die Anmeldung des Arbeitsverhältnisses sei erst laut Eingangsvermerk der OÖ. GKK Ende November 2010 für das Jahr 2009 erfolgt. Die Arbeitsvereinbarung sei somit erst am 17. November 2010 nach außen zum Ausdruck gekommen. Es sei fraglich, ob die unregelmäßige Arbeitszeitgestaltung fremdüblich sei. Im übrigen werde auf die familienhafte Mitarbeit im ABGB hingewiesen. Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 20. Juli 2010 sei nicht rechtswidrig, daher sei der Bescheid nicht aufzuheben.

Mit Schreiben vom 01. April 2011 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz beantragt. Die Bf führte aus, dass nur auf Grund ihrer Unwissenheit die

formalen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses mit dem Sohn nicht eingehalten wurden. Sie habe aber ab Kenntnis darüber alle Anmeldungen bei der OÖ. GKK etc. durchgeführt. Ebenso sei ein Dienstvertrag für Angestellte abgeschlossen worden.

Mit Schreiben vom 11. April 2011 reichte die Bf eine Kopie des Jahreslohnzettels 2009, ausgestellt von einer gewerblichen Buchhalterin, und den Beitragsnachweis von der OÖ. GKK von ihrem Sohn C***** nach.

Beweiswürdigung

Bei Einsicht in die Einkommensteuerveranlagung des Folgejahres 2010 wird vom BFG festgehalten, dass die Bf die Personalkosten des Sohnes als Werbungskosten geltend machte und diese vom Finanzamt anerkannt wurden.

Rechtslage

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 299 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 299 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf **alle** an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Nach § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht wurde. Das ist beim Antrag der Bf vom 06.12.2010 der Fall.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht

richtig, wenn der Spruch des Bescheides 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 (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN).

Erwägungen

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 der Beschwerdeführerin lautet: "Die Einkommensteuer ergibt für das Jahr 2009 den Betrag von 0,00 €. Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt 5.241,86 €."

Wäre der Personalaufwand wie oben beschrieben richtig mit 1.400 € angesetzt worden, hätte der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 gelautet: "Die Einkommensteuer ergibt für das Jahr 2009 den Betrag von 0,00 €. Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt 3.841,86 €."

Auch wenn das Finanzamt bei den grundsätzlichen Voraussetzungen, die bei Familienverträgen vorliegen müssen, Recht hat, ist hier im speziellen Einzelfall bei der Bf Folgendes zu berücksichtigen: Die Bf hat sich bemüht, sobald sie von den Voraussetzungen für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses Kenntnis erlangt hat, diese Bestimmungen zu erfüllen und die Anmeldungs- und Beitragsunterlagen für 2009 für C***** B***** vorgelegt.

Es wird vom BFG auch nicht an der Ernsthaftigkeit der zuerst mündlichen Vereinbarung mit dem Sohn gezweifelt. Der Umfang der Entlohnung für die geringfügige Tätigkeit erscheint angemessen. Der Bedarf an EDV Unterstützung für die Tätigkeit der Bf war insbesondere für die Erstellung von Excel Tabellen, Vereinbarung von Terminen, Erstellen von Formularen, Ausarbeitung von Informationen an Kundschaften, Tätigen von Bestellungen, Telefonieren, Faxen, Scannen, Drucken und sonstige Bürotätigkeiten uä gegeben. Der Sohn war durch seinen Besuch der HAK Vöcklabruck hinsichtlich seiner EDV Kenntnisse in der Lage, solche Hilfstätigkeiten für die Mutter auszuführen. Die Bf hat die formalen Voraussetzungen zu einem Dienstverhältnis im Zuge des Verfahrens erfüllt.

Damit wird klar, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 datiert vom 20. Juli 2010 falsch war, die Bemessungsgrundlage um € 1.400 zu hoch angesetzt wurde, womit die sachlichen Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO erfüllt sind.

Allerdings steht die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde (Argument: "kann", siehe auch VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034).

Wie das Ermessen von der Abgabenbehörde im Sinne einer Zieldetermination im Gegensatz zu einer Verhaltensdetermination zu üben ist, regelt § 20 BAO ("Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben [Ermessensentscheidungen], müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.").

Tatsächlich ist das maßgebende Kriterium für das Üben des Ermessens vor allem der Zweck der Norm, also bei § 299 BAO vor allem der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeit, im Sinne vom "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" (zum Beispiel "Treu und Glauben", steuerliches Verhalten, wirtschaftliche Verhältnisse) und Zweckmäßigkeit (im Sinne des öffentlichen Interesses insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung) sind erst in zweiter Linie ausschlaggebend (vergleiche für Literatur und Lehre Ritz, BAO⁵, § 20, Tz 5 bis 9 und die dort aufgezählte Judikatur und Literatur).

Gegen das Ausüben des Ermessens im Sinn der Norm könnte allerdings die Geringfügigkeit der Auswirkungen eines solchen allfälligen Tuns sprechen (für viele Ritz, aaO.). Aber es sind auch **außersteuerliche Auswirkungen** (etwa - wie hier - im Bereich der Sozialversicherung) bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁶, § 299, Tz 55: vgl UFS 10.3.2011, RV/0084-W/11).

Wie die Bf in ihrer Berufung vom 20. Dezember 2010 gegen den Abweisungsbescheid ausführte, wäre ihr Gewinn für das Jahr 2009 um den Personalaufwand geringer. Dies hat eine nicht als geringfügig anzusehende Auswirkung auf die Nachzahlung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von mehr als 1.600 €.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall Feststellungen über den Inhalt des zuerst mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages getroffen, jedoch hat die Bf im Laufe des Verfahrens glaubwürdige Unterlagen vorgelegt und alle Meldepflichten erfüllt und einen Dienstvertrag abgeschlossen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich somit der Auffassung des Finanzamtes nicht an. Der Umstand, dass die Bf die Personalkosten im Veranlagungsverfahren nicht beantragt hat und der Einkommensteuerbescheid 2009 im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Gesetz entsprochen hat, hindert eine Antragstellung gemäß § 299 BAO nicht. Aus der nun vorliegenden Akten- und Beweislage und im Hinblick auf die Veranlagung der Einkommensteuer für das Folgejahr 2010 ist von der erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2009 auszugehen.

Somit waren die Voraussetzungen für *eine* Bescheidaufhebung durch das BFG gemäß § 299 BAO erfüllt, zumal auch keine ermessensrelevanten Umstände gegen *eine Aufhebung* sprechen und war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Da es dem Bundesfinanzgericht nicht obliegt, Einkommensteuerbescheide zu erlassen, kann jedoch mit dieser Beschwerdeentscheidung nicht der geänderte Einkommensteuerbescheid 2009 verbunden werden (vergleiche § 299 Abs. 2 BAO: "Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.").

Diesen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 hat das Finanzamt zu erlassen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Linz, am 28. Dezember 2017