



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr. AB, geb. X, Adresse, vertreten durch MMag. BB, Wirtschaftstreuhänder, Adresse1,

- 1) vom 23. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 2. Dezember 2008 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung (BAO);
- 2) vom 23. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 28. November 2008 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO sowie
- 3) vom 18. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 27. Jänner 2009 über die Abweisung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

entschieden:

Den Berufungen vom 23. Dezember 2008 (Punkt 1 und 2) wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung vom 18. Februar 2009 (Punkt 3) wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die für die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) erstellte Einkommensteuererklärung 2005 wurde am 5. Jänner 2008 elektronisch bei der Abgabenbehörde eingereicht. Die

Veranlagung erfolgte – mit Ausnahme einer Korrektur der Anzahl der "bezugsauszahlenden Stellen" von sieben auf vier – am 21. Jänner 2008 erklärungsgemäß.

Der – nicht mehr berufungsgegenständliche – Einkommensteuerbescheid 2006 datiert ebenfalls vom 21. Jänner 2008.

Am 21. April 2008 erging an die Bw. ein "Ersuchen um Ergänzung", in welchem eingangs darauf hingewiesen wurde, dass die Veranlagungen 2005 und 2006 zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden seien. Auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl sei die Erklärung der Bw. zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden.

Die Bw. wurde gebeten, Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen, soweit beantragt, durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2008 wurde die Bw. an die Nachreichung der Unterlagen erinnert und darauf verwiesen, dass die geltend gemachten Ausgaben gestrichen würden, sollten keine Unterlagen vorgelegt werden.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2008 verwies der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen darauf, dass die Veranlagungsverfahren 2005 und 2006 mit Bescheiden vom 21. Jänner 2008 abgeschlossen worden und die Bescheide in Rechtskraft erwachsen seien. Ein rechtskräftiger Bescheid binde sowohl den Bescheidadressaten als auch die bescheiderlassende Behörde. Diese Rechtskraft könne nur in ausdrücklich gesetzlich normierten Fällen durchbrochen werden, und darüber sei wiederum bescheidmäßig abzusprechen. Ergänzend sei festzuhalten, dass das Schreiben der Abgabenbehörde keinen Hinweis auf einen konkret zuständigen Organwalter enthalte und derart unsubstantiiert sei, dass ein bestimmtes Nachweisbegehren nicht erkennbar sei. Die Übermittlung der gesamten Belegsammlung könne wohl nicht Sinn und Zweck eines derartigen Schreibens sein. Unter Hinweis auf Rombold in SWK 2005, S 910, sei festzuhalten, dass das Schreiben vom 21. April 2008 ausdrücklich nicht als Bescheid bezeichnet sei, die erforderlichen Bescheidbestandteile nicht enthalte, auf keinerlei Rechtsgrundlagen Bezug nehme und daher als nullum zu qualifizieren sei. Es habe deshalb keine Veranlassung bestanden, darauf in besonderer Form zu reagieren.

Zum zweiten Schreiben vom 7. Juli 2008 und dessen Rechtsqualität sei grundsätzlich auf obige Ausführungen zu verweisen. Vor allem der Satz, "sollten keine Unterlagen vorgelegt werden, müssten die geltend gemachten Ausgaben gestrichen werden", sei als besonders bedenklich anzusehen und deute auf ein wesentliches Defizit an verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Grundrechtskenntnissen hin. Derzeit bestehe keinerlei Veranlassung zu

einem weiteren Tätigwerden der Bw. und keine Rechtsgrundlage zu einer Bescheidänderung durch die Behörde.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2008 nahm die Abgabenbehörde zur Eingabe des steuerlichen Vertreters der Bw., insbesondere zu den geäußerten grundrechtlichen Bedenken, Stellung. Wenngleich die Art der grundrechtlichen Bedenken unklar und ein Eingehen auf diese nicht konkretisierten Bedenken nicht möglich und beim derzeitigen Verfahrensstand auch nicht erforderlich sei, weil die Rechte durch die Möglichkeit, gegen allenfalls ändernde Bescheide den Rechtsmittelweg zu beschreiten, gewahrt seien, seien nachfolgende Überlegungen zum Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG) sowie zum Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) anzustellen:

Aus allen mit Sofortbescheid abgeschlossenen Fällen werde durch die EDV eine festgelegte Anzahl von Fällen zur Nachbescheidkontrolle ausgewählt. Die Überprüfung dieser Fälle erfolge unter Beachtung der Bestimmungen des Verfahrensrechtes. In die Überprüfung (Innenprüfung) seien auch die Vorjahre bis zum letzten überprüften Jahr einzubeziehen. Für die unter Umständen erforderlichen Ermittlungshandlungen würden alle zur Verfügung stehenden Kommunikationsmittel eingesetzt. Dieses Verfahren sei in einer Dienstanweisung geregelt und österreichweit einheitlich. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes sei nicht erkennbar.

Zum Legalitätsprinzip sei anzumerken, dass die BAO zahlreiche Möglichkeiten vorsehe, einen bereits rechtskräftigen Bescheid zu berichtigen, abzuändern oder aufzuheben. Auf die §§ 293, 293b, 295, 295a, 299, 302 und 303 BAO werde verwiesen.

Für eine allenfalls erforderliche Bescheidänderung/Aufhebung als Folge der Bescheidkontrolle seien die §§ 20, 115 Abs. 2, 161 Abs. 3, 183 Abs. 4, gegebenenfalls auch die §§ 206 und 289 Abs. 3 BAO zu beachten.

Die Schreiben vom 21. April 2008 und vom 7. Juli 2008 stellten unstrittig keine Bescheide dar. Die Ansicht, wonach die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen zur Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht in Bescheidform erfolgen müsse, sei unzutreffend. Derartige Ersuchsschreiben dienten der Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen der Behörde sowie der Wahrung des Parteigehörs und somit der Durchführung eines mängelfreien Verfahrens.

Unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 115 BAO, auf Ritz, BAO³, § 115 Tz 8 ff, sowie die VwGH-Erkenntnisse vom 25.10.1995, 94/15/0131, vom 28.1.1998, 95/13/0069, und vom 7.6.2005, 2001/141/0187, führte die Abgabenbehörde aus, dass diese zwar die Feststellungslast für Tatsachen trage, die vorliegen müssten, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreie dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht.

Beide Pflichten würden nebeneinander bestehen und einander nicht ausschließen. Die amtswegige Ermittlungspflicht bestehe zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletzte (beispielsweise zur Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch werde ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung dazu nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse, trete die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011).

Auf Grund der Tatsache, dass es sich um einen Arbeitnehmerfall – mit geringfügigen Einkünften aus selbstständiger Arbeit, die ohne steuerliche Auswirkung blieben – handle, sei die Vorlage aller Belege betreffend Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen weder unzumutbar noch unverhältnismäßig. Die zur Beantwortung gewährte Frist habe rund fünf Wochen betragen und sei somit angemessen gewesen.

Die Abgabenbehörde habe bei Prüfung der Abgabenerklärungen und Ermittlung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes keine geringeren Befugnisse als im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen. Das Verfahren im gegenständlichen Fall erfolge ausschließlich auf Grund der Gesetze und unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Vorschriften. Die Bw. werde erneut eingeladen, ihren gesetzlichen Mitwirkungsverpflichtungen nachzukommen und den Vorhalt vom 21. April 2008 zu beantworten.

Weiters werde mitgeteilt, dass für den Fall der Nichtbefolgung dieser Aufforderung als nächster Schritt eine Zwangsstrafe angedroht werden müsse.

Mit replizierendem Schriftsatz vom 3. September 2008 entgegnete der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen, dass ihm die Rechtsgrundlagen (§§ 293 ff BAO) zur Abänderung rechtskräftiger Bescheide durch die Behörde hinlänglich bekannt seien. Er sei aber der Ansicht, dass im vorliegenden Fall keine Rechtsgrundlage zur nachträglichen Prüfung der Erklärung nach Erlassung des verfahrensabschließenden Bescheides bestehe.

Nach Tanzer/Unger, BAO 2007, XI.A.1, ebenso Ritz, BAO³, § 161 Tz 2, 11, gehe bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 161 BAO eindeutig hervor, dass die Prüfung der Abgabenerklärungen **vor** Erlassung eines Abgabenbescheides zu erfolgen habe. Ergänzungsaufträge und Bedenkenvorhalte hätten ausschließlich im Rahmen der Prüfung der Abgabenerklärungen und somit vor Erlassung der Abgabenbescheide zu ergehen.

Zu § 115 BAO sei festzuhalten, dass diese Norm nicht für sich alleine, sondern aus ihrer Platzierung im Normengefüge und – insbesondere im vorliegenden Fall – mit der Verweisung darauf von § 161 Abs. 1 leg.cit. zu interpretieren sei. Die erstgenannte Norm finde sich unter der Überschrift "Allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben" (§§ 114 ff BAO), welche die als Grundpfeiler jedes Abgabenvorgangs bezeichnete amtswegige Ermittlungspflicht regle. In Zusammenschau mit § 161 BAO, der dort normierten Prüfpflicht der Erklärung durch die Behörde vor Erlassung von Veranlagungsbescheiden und dem in Abs. 1 leg.cit. enthaltenen Verweis auf § 115 BAO ergebe sich somit, dass die in letztgenannter Norm geregelte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Rahmen eines behördlichen Prüfungsverfahrens einer Abgabenerklärung nur bis zum Abschluss desselben durch Abgabenbescheid bestehe. Eine möglicherweise trotz eindeutiger Anordnung in § 161 Abs. 1 BAO unterbliebene behördliche Prüfung der Abgabenerklärung vor Bescheiderlassung könne nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen durch Bezugnahme auf § 115 BAO und ein "nachgeholtes Verfahren" nach Bescheiderlassung saniert werden.

Wie die Abgabenbehörde unter Angabe zahlreicher Judikate ausführe, würden Prüfpflicht der Behörde und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nebeneinander bestehen und einander nicht ausschließen. Sowie eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt seien (beispielsweise bei Auslandssachverhalten), bestehe andererseits dann eine verminderte oder keine Mitwirkungspflicht, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde ausreichend gewesen seien, jedoch – möglicherweise sogar unter Missachtung der oa., gesetzlich normierten Ermittlungspflicht – nicht (ausreichend) im vorgegebenen Zeitrahmen genutzt worden seien.

Zusammenfassend sei eine gesetzliche Grundlage bzw. Deckung der der Bescheiderlassung nachgelagerten abgabenbehördlichen Ermittlungen bzw. Erklärungsprüfung im vorliegenden Fall nicht ersichtlich und habe auch dem Schreiben vom 30. Juli 2008 nicht entnommen werden können. Entsprechend bestünden grundrechtliche Bedenken auch im Hinblick auf Art. 18 B-VG auf Grund eines Behördenhandelns ohne gesetzliche Legitimation.

Am 23. Oktober 2008 erging an die Bw. eine schriftliche Erinnerung, die eingeforderte Vorhaltsbeantwortung betreffend Einkommensteuerveranlagungen 2005 und 2006 bis 11. November 2008 nachzuholen. Für den Fall, dass die Bw. diesem Ersuchen nicht Folge leiste, wurde die Festsetzung einer Zwangsstrafe von 300,00 € angedroht. In weiterer Folge müssten die geltend gemachten Ausgaben mangels Nachweis als nicht entstanden beurteilt werden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. wies mit Schreiben vom 10. November 2008 darauf hin, dass am 24. Juli bzw. 3. September 2008 bereits ausführliche Vorhaltsbeantwortungen

eingereicht worden seien. Seines Erachtens bestehe keine weitere Handlungspflicht für die Bw., weshalb auch die Strafdrohung gemäß § 111 BAO ins Leere gehe. Er lade die Behörde nochmals ein, die Rechtsgrundlage der gewünschten Handlungen mitzuteilen oder der Bw. andernfalls Rechtsfrieden zu gewähren.

Mit Bescheid vom 28. November 2008 wurde die angedrohte Zwangsstrafe von 300,00 € festgesetzt.

Mit Bescheiden vom 2. Dezember 2008 wurden die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Zur Begründung wurde gleich lautend angeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Der Aufhebungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2005 enthält ferner den Zusatz, dass die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, weshalb die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen sei.

In den mit gleichem Datum ergangenen neuen Sachbescheiden wurde begründend darauf verwiesen, dass die Bw. dem Ersuchen, die geltend gemachten Sonderausgaben und Werbungskosten durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen, nicht nachgekommen sei, weshalb die geltend gemachten Ausgaben mangels Nachweis als nicht entstanden beurteilt werden müssten. Die beantragten Sonderausgaben und Werbungskosten seien daher zur Gänze zu streichen gewesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 führte im Vergleich zum Erstbescheid zu einer Nachforderung von 897,17 €, der Einkommensteuerbescheid 2006 zu einer Nachforderung von 1.264,22 €.

Ebenfalls am 2. Dezember 2008 erging ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 in Höhe von 99,85 €.

In der am 23. Dezember 2008 erhobenen Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO wurde im Wesentlichen eingewendet, dass das Veranlagungsverfahren 2005 mit Bescheid vom 21. Jänner 2008 abgeschlossen worden und der Bescheid in Rechtskraft erwachsen sei. Nach herrschender Meinung habe die Behörde gemäß § 161 BAO die Abgabenerklärung vor Bescheiderlassung zu prüfen; für die der Bescheiderlassung nachgelagerte Erklärungsprüfung bzw. Belegprüfung

bestehe in der Form von Ersuchen um Ergänzung keine Rechtsgrundlage. Dies sei dem Finanzamt in mehreren Schreiben dargelegt worden. Die Einladung an das Finanzamt, eine gegenteilige Rechtsmeinung darzutun und mit Rechtsgrundlagen zu belegen, sei nicht wahrgenommen worden. Es sei nicht ersichtlich, weshalb sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 21. Jänner 2008 ohne Änderung der Sach- und Rechtslage als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO erweise, wo die Behörde die Erklärung vor Bescheiderlassung gemäß § 161 BAO geprüft und den Sachverhalt erforscht oder aber dies in rechtswidriger Weise unterlassen habe. Auf Tanzer/Unger in SWK S 947, Heft 34/35/2008, die in den Schreiben an die Abgabenbehörde zitierte Literatur sowie die BMF-Richtlinie zu § 299 BAO (Erlass des BMF, GZ 05/2601/2-IV/5/02, vom 3.2.2003) Pkt. 3 ("die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht") sei zu verweisen.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO vom 2. Dezember 2008 sei daher gemeinsam mit dem verbundenen Einkommensteuerbescheid aufzuheben und der Rechtszustand gemäß Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2008 wieder herzustellen. Könne dem Berufungsbegehren im erstinstanzlichen Vorverfahren nicht gänzlich stattgegeben werden, werde im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eines Betrages von 897,17 € gemäß § 212a BAO eingebracht. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Dezember 2008 sei mit Eingabe vom heutigen Tag berufen worden. Bis zur Erledigung dieser Berufung werde die Aussetzung der Einhebung der angeführten Zwangsstrafe (offensichtlich wohl gemeint: Einkommensteuer 2005) beantragt.

Mit weiterer Eingabe vom 23. Dezember 2008 wurde die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für einen Betrag von 99,85 € beantragt. Gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Dezember 2008 sei mit Eingabe vom heutigen Tag berufen worden. Bis zur Erledigung dieser Berufung werde die Aussetzung der Einhebung der angeführten Anspruchszinsen beantragt.

Mit gleichem Datum langte bei der Abgabenbehörde eine gleich lautende Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO sowie ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eines Betrages von 1.264,22 € bis zur Erledigung der Berufung ein.

Ebenfalls am 23. Dezember 2008 wurde Berufung gegen den Bescheid vom 28. November 2008 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe erhoben. Die Zwangsstrafe sei für eine Unterlassungshandlung festgesetzt worden, obwohl nach Meinung der Bw. keine Rechtspflicht zur Vornahme dieser Handlung bestehe. Eine Unterlassung sei nur dann strafbar, wenn eine Handlungspflicht bestehe. Auf die diesbezügliche Korrespondenz mit dem Amt werde verwiesen. Trotz mehrmaliger Einladung habe die Behörde keine Rechtsgrundlage für die geforderte Handlung genannt oder habe eine solche mangels Bestehen nicht nennen können. Ergänzend zu der in den an die Abgabenbehörde gerichteten Schreiben zitierten Literatur sei aktuell auf Tanzer/Unger in SWK S 947, Heft 34/35/2008, zu verweisen. Könne dem Berufungsbegehren im erstinstanzlichen Verfahren nicht gänzlich stattgegeben werden, werde im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt. Bis zur Berufungserledigung werde die Aussetzung der Einhebung der berufsgegenständlichen Zwangsstrafe beantragt.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23. Jänner 2009 wies das Finanzamt die Bw. darauf hin, dass ihren Berufungen vom 23. Dezember 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 2. Dezember 2008 hinsichtlich des Inhaltes die nachfolgenden Mängel anhafteten: Die Bezeichnung der angefochtenen Bescheide, die Erklärung, in welchen Punkten die (Sach-)Bescheide angefochten würden sowie die Begründung (hinsichtlich der Sachbescheide) fehlten. Der Bw. wurde mitgeteilt, dass nur die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 ausdrücklich angefochten seien, nicht jedoch die Sachbescheide. In den Berufungstexten werde jedoch die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gefordert. Für den Fall der Stattgabe der Berufungen gegen die Aufhebungsbescheide wären die Sachbescheide nicht aufzuheben, weil sie automatisch aus dem Rechtsbestand ausscheiden würden. Dies würde zur Zurückweisung von allfälligen Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 führen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2009 gab die Abgabenbehörde erster Instanz der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO im Wesentlichen mit der Begründung statt, dass dem angefochtenen Bescheid eine Begründung sowohl zur Ermessensübung als auch zur Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides fehle.

Der Aufhebungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2006 sowie der neu ergangene Einkommensteuerbescheid 2006, beide vom 2. Dezember 2008, sind somit nicht mehr Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 wies das Finanzamt die Aussetzungsanträge betreffend Einkommensteuer 2006 und Anspruchszinsen 2006 als unbegründet ab, weil die Berufung

gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 bereits erledigt sei.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2005, der Anspruchszinsen 2005 und der Zwangsstrafe 2008 verwies das Finanzamt auf § 212a Abs. 2 lit. a BAO, wonach die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen sei, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheine. Die Berufung behaupte im Wesentlichen die generelle Unzulässigkeit von Nachbescheidkontrollen, weil die Behörde die Abgabenerklärungen gemäß § 161 BAO vor Bescheiderlassung zu prüfen habe (Verstoß gegen das Legalitätsprinzip). Zwar erschienen die Bedenken hinsichtlich § 161 BAO gerechtfertigt, doch übersehe die Bw. die speziell dafür eingerichteten Vorschriften der §§ 114, 115 und 143 BAO, die auch nach Rechtskraft eines Bescheides zulässig seien. Da das Berufungsbegehren mit zwingenden Bestimmungen unvereinbar sei, sei der Antrag auf Aussetzung der Einhebung abzuweisen.

Zum Mängelbehebungsauftrag brachte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter am 18. Februar 2009 schriftlich sinngemäß vor, dass der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO stattgegeben worden sei und sich der Mängelbehebungsauftrag – entgegen dem Bescheidtext – wohl nur noch auf das Jahr 2005 beziehe. Die Berufung sei elektronisch über FinanzOnline eingebracht worden und der Bescheid eindeutig als "Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO vom 2. Dezember 2008" bezeichnet worden. Wie im Bescheid vom 23. Jänner 2009 korrekt festgestellt, sei nur der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 angefochten. Daher sei in der Berufung vom 23. Dezember 2008 ausschließlich erklärt, in welchen Punkten der Aufhebungsbescheid angefochten werde (nämlich zur Gänze) und dies entsprechend begründet. Wie im Bescheid vom 23. Jänner 2009 ebenfalls dargestellt, scheide der Sachbescheid automatisch aus dem Rechtsbestand, wenn der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid stattgegeben werde. Eine Berufung gegen den Sachbescheid wäre dann zurückzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 18. Februar 2009 erhob die Bw. gegen den die Aussetzung der Einhebung abweisenden Bescheid vom 27. Jänner 2009 Berufung. Die Einschätzung, dass die Berufungen wenig erfolgversprechend schienen, sei unzutreffend. Auf den Schriftverkehr zu diesem Fall und auf in den eingebrachten Berufungen angeführtes Schrifttum, Kommentarmeinungen und Judikatur werde verwiesen. Die Bw. habe die Bestimmungen der §§ 114 f und 143 BAO nicht übersehen, vielmehr seien diese in ihrer Bedeutung und Stellung im gesamten Normengefüge zu sehen und entsprechend zu interpretieren. Tanzer/Unger in SWK S 947, Heft 34/35/2008, beispielsweise bezeichneten die Anwendung des Instrumentariums der §§ 143 ff BAO in diesem Zusammenhang als "rechtlich unzutreffend angelegt und unzulänglich begründet."

Nach Tanzer/Unger, aaO, S 950, sei "*der Maßstab der Erforschung der Erklärungsinhalte im Sinn von § 115 BAO (...) so aufzufassen, dass die Behörde derart im Stande sein muss, einzelfallgerecht weitere Ermittlungsschritte im Sinn der folgenden Absätze des § 161 BAO zu unternehmen, noch bevor der entsprechende Bescheid ergeht.*"

Die Berufungen erschienen daher nicht wenig erfolgversprechend, sondern gründeten sich auf gewichtige Stimmen in der Fachliteratur, welche beispielhaft in diesem Schreiben nochmals auszugsweise wiedergegeben bzw. bereits umfangreich im vorangegangenen Schriftverkehr zitiert worden seien. Gegenteilige Rechtsmeinungen samt fundierten Begründungen bzw. Fachzitate seien seitens der Finanzverwaltung in diesem Verfahren trotz mehrfacher Einladung nicht dargetan worden. Es werde daher ersucht, den abweisenden Bescheid über die Aussetzung der Einhebung vom 27. Jänner 2009 aufzuheben und hinsichtlich der am Abgabekonto offenen Beträge aus Einkommensteuer 2005, Anspruchszinsen 2005 und Zwangsstrafe 2008 die Aussetzung der Einhebung bis zum Abschluss der zu Grunde liegenden Verfahren, wie im Antrag vom 23. Dezember 2008 bereits angeführt, zu bewilligen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 17. Februar 2011 wurden die in den Berufungen vom 23. Dezember 2008 gegen die Bescheide vom 2. Dezember 2008 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO und vom 28. November 2008 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO enthaltenen Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid vom 2. Dezember 2008 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO:

Nach § 299 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2003, BGBl. I 124/2003, 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.

Nach Abs. 2 leg.cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach BGBl. I 20/2009, in Geltung ab 26. März 2009, gilt dies nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Nach Abs. 3 leg.cit. tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Aufhebungsgrund ist demnach, dass sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Unrichtigkeit ist an Hand der Rechtslage (Gesetze, Verordnungen) zu prüfen. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus und liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Einem Verschulden der Behörde (etwa durch Unterlassung entsprechender Ermittlungen) bzw. der Partei könnte ausnahmsweise lediglich bei der Ermessensübung Bedeutung zukommen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus, da nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 11 bis 13).

Die Begründung eines Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen und die Gründe für die Ermessensübung darzustellen. Wird – wie im vorliegenden Fall – im Aufhebungsbescheid auf die Begründung des neuen Sachbescheides verwiesen, ist dies ausreichend.

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründete die Unrichtigkeit des Bescheidspruches damit, dass die Bw. der nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2005 ergangenen Aufforderung, die geltend gemachten Sonderausgaben und Werbungskosten durch entsprechende Belege nachzuweisen, nicht nachgekommen sei, sodass die beantragten Ausgaben mangels Nachweis zur Gänze als nicht entstanden zu beurteilen gewesen seien.

Im Abgabenverfahren trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. In dem Ausmaß, in dem die Möglichkeiten amtswegiger Ermittlungen der Behörde aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Abgabepflichtigen zugehören, steigt dessen Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können; insbesondere ist das dann der Fall, wenn der Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit dem Abgabepflichtigen geklärt werden kann, dieser aber zur Mitwirkung nicht bereit ist.

Können Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde; der Steuerpflichtige hat daher die

Beweislast für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen ua. begründen, zu tragen (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 3. Aufl., 238, und die dort zitierte Judikatur). Zu bedenken ist allerdings, dass auch dann, wenn die Partei diese von der Rechtsprechung vertretene erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen hat. Darüber hinaus ist die Berücksichtigung von Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips. Solche Ausgaben sind keine Begünstigungen, sodass sich aus dem Umstand, dass derartige Ausgaben abgabenmindernd wirken, keine erhöhte Mitwirkungspflicht ergibt (Ritz, BAO³, § 115 Tz 12 f).

Nach § 161 Abs. 1 und 2 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen [(Ergänzungsauftrag), Abs. 1]. Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen (Abs. 2).

Reagiert eine Partei auf solche Aufträge (Vorhalte) nicht, so hat die Abgabenbehörde – gegebenenfalls nach Durchführung weiterer Ermittlungen – in freier Beweiswürdigung (§ 167) zu entscheiden. Die Behörde ist nicht berechtigt, als Folge der Nichtbefolgung der Aufträge generell davon auszugehen, die der Behörde bedenklich erscheinenden Parteienangaben seien unrichtig (vgl. Ritz, BAO³, § 161 Tz 8).

Zum zeitlichen Anwendungsbereich von § 161 BAO wird in Übereinstimmung mit der Bw. die Ansicht vertreten, dass die in § 161 genannten abgabenbehördlichen Verpflichtungen **vor** dem bescheidmäßigen Abspruch über die Abgabenerklärung, somit **vor** der Veranlagung, bestehen, weshalb Ergänzungsaufträge und Bedenkenvorhalte nur vor Veranlagung ergehen dürfen (vgl. Ritz, aaO, § 161 Tz 11, unter Hinweis auf Gassner in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 297; ebenso Tanzer/Unger, BAO 2007, 2. Aufl., 94, und Heinrich in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 150).

Nach Erlassung des Abgabenbescheides besteht aber, ebenso wie vor Bescheiderlassung, ua. die Befugnis, vom Bescheidadressaten gemäß § 143 Auskünfte zu verlangen (Ritz, aaO, § 161 Tz 12; Stoll, BAO, 1599; Rombold, SWK 32/2005, S 910; Tanzer/Unger, SWK 34/35/2008, S 947).

Den im gesamten Verwaltungsverfahren geäußerten rechtlichen Bedenken der Bw., dass *systematische* Nachbescheidkontrollen im Gesetz keine Deckung fänden, wird im Hinblick auf die im Schrifttum zahlreich erhobene Kritik an der Unvereinbarkeit der geübten Praxis mit der derzeitigen Gesetzeslage grundsätzlich beizupflichten sein (Tanzer/Unger, BAO 2007, 2. Aufl., 94; Gassner in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 296 f; Heinrich in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 166 f; Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 42 Rz 22; Rombold, SWK 32/2005, S 910; Tanzer/Unger, SWK 34/35/2008, S 947).

Andererseits wird in der Literatur bejaht, dass es der Abgabenbehörde dennoch generell unbenommen bleiben muss, auch nach erfolgter Veranlagung bzw. außerhalb eines Ermittlungsverfahrens Überprüfungsmaßnahmen zu setzen, um an notwendige Informationen zu gelangen, und sie dabei auf das Instrumentarium des § 143 BAO zurückzugreifen kann (vgl. Heinrich, aaO, 169; Rombold, aaO; Stoll, BAO, 1599; Ritz, BAO³, § 161 Tz 12; Tanzer/Unger, SWK 34/35/2008, S 947). Die BAO gebe der Behörde hinreichend Instrumente in die Hand, um auch außerhalb des Ermittlungsverfahrens an notwendige Informationen zu gelangen.

Entgegen der im Schreiben vom 3. September 2008 geäußerten und offenbar auf Unger, Die Mitwirkungspflicht als bewegliches System (SWK 12/2005, S 421) gestützten Ansicht der Bw., dass den Abgabepflichtigen in den Fällen eine verminderte Mitwirkungspflicht treffe, in denen die Behörde erst nach Bescheiderlass ermittle, wenngleich sie bereits hätte ermitteln können und müssen, bietet sich für eine derartige verminderte Mitwirkungspflicht keine rechtliche Grundlage (vgl. Heinrich, aaO, 166 ff, wonach es für die Annahme einer verminderten Mitwirkungspflicht keine rechtliche Grundlage gebe).

Darüber hinaus vertritt selbst Unger in der angeführten Abhandlung die Ansicht, dass der Gesetzgeber zwar den regelmäßigen Zeitraum zur Durchführung besagter Behördentätigkeiten ausdrücklich geregelt habe, es aber keinen rechtlichen Grund gebe, warum die Abgabenbehörde zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr ermitteln dürfte.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO dort ihre Grenze findet, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen (Ritz, BAO³, § 115 Tz 7 und die dort angeführte Judikatur).

Im Unterbleiben jeglicher Ermittlungshandlungen wird dagegen ein Verstoß gegen § 115 BAO und damit eine letztlich beim VwGH geltend zu machende Rechtsverletzung zu erblicken sein,

sofern der Betroffene durch diese Rechtsverletzung überhaupt beschwert wäre. Derartige Rechtsverletzungen hätten bei Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO allenfalls in die Ermessensübung einzufließen.

Nach § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Zur Erfüllung der in § 114 BAO bezeichneten Aufgaben sind die Abgabenbehörden nach § 143 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Abgabenerhebung maßgebenden Tatsachen zu verlangen.

Die Auskunft darf auch in Bezug auf bereits rechtskräftig abgeschlossene Verfahren in Anspruch genommen werden, da § 143 BAO in jedem Verfahrensabschnitt und für jeden Erhebungstyp gilt. Dies etwa dann, wenn es um die Prüfung der Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung geht (vgl. Stoll, BAO, 1599). Die Befolgung eines Auskunftsverlangens ist darüber hinaus mit Zwangsstrafe erzwingbar.

Im vorliegenden Fall erging an die Bw. nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 ein "Ersuchen um Ergänzung". Auch die – unter Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe – ausgefertigte Erinnerung ging von einer unerfüllten "Vorhaltsbeantwortung" aus.

Ein derartiger, gesetzlich in § 161 Abs. 1 BAO verankerter "Ergänzungsauftrag" bzw. ein in Abs. 2 leg.cit. vorgesehener "Bedenkenvorhalt" hat aber, wie oa., nur **vor** der Veranlagung zu ergehen.

Auf Grund obiger Ausführungen war die Bw. mit ihren Einwendungen – denen die Erstbehörde mit keinen konkreten Argumenten entgegen trat, – die die Erlassung von Ergänzungsaufträgen und Bedenkenvorhalten regelnde Bestimmung des § 161 BAO sei auf das Verfahren vor der Veranlagung anzuwenden, im Recht. Dies ergibt sich nicht nur aus der "Platzierung im Normengefüge" (§ 161 BAO findet sich im 5. Abschnitt der BAO, der die "Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben" regelt, unter Punkt A "Ermittlungsverfahren" und 1. "Prüfung der Abgabenerklärungen"), wie die Bw. zur Stützung ihrer Ansicht ins Treffen führte, sondern auch eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut, der die Prüfung der "Abgabenerklärung" und nicht etwa des "Abgabenbescheides" im Auge hat.

Die Abgabenbehörde stützte ihre Maßnahmen zur Überprüfung des Umstandes, ob sich der Bescheidspruch als richtig erweise, (sinngemäß) unzutreffend und dem diesbezüglichen Vorwurf der Bw. nicht entgegen tretend auf § 161 BAO und unterließ es, ein auf § 143 BAO

füßendes Auskunftersuchen an die Bw. zu richten. Der Berufungseinwand, § 161 BAO biete für eine Erklärungsprüfung nach Bescheiderlassung in Form eines Ersuchens um Ergänzung keine Rechtsgrundlage, wurde daher zu Recht erhoben.

Aber selbst wenn die Abgabenbehörde bei Überprüfung der Richtigkeit des Bescheidspruches dem Gesetz entsprechend mit einem Auskunftersuchen im Sinne des § 143 BAO vorgegangen wäre, wäre der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 auf Grund nachfolgender Überlegungen als nicht rechtmäßig zu qualifizieren:

Wenngleich die leichte Behebbarkeit von Abgabenbescheiden (insbesondere nach § 299 BAO) seit vielen Jahren kritisch betrachtet wird (so beispielsweise Gassner, ÖStZ 1/1985, 1 ff), können Steuerbescheide doch sowohl über Antrag des Abgabepflichtigen als auch von der Abgabenbehörde von Amts wegen (beispielsweise im Wege einer Bescheidaufhebung) berichtigt werden.

Der VwGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass jeder Steuerpflichtige mit einer Behebung rechtswidriger Bescheide in dem durch das Gesetz gezogenen sachlichen und zeitlichen Rahmen zu rechnen hat und der Vertrauensschutz insoweit schon durch den Gesetzgeber durchbrochen wurde.

Es liegt aber im Wesen von Tatbeständen, die als das Rechtskraftprinzip durchbrechende Ausnahmenvorschriften zu betrachten sind, dass sie nach keiner Richtung extensiv ausgelegt werden dürfen.

Voraussetzung für die Bescheidaufhebung ist ua. die Gewissheit der Rechtswidrigkeit.

Reagiert eine Partei nicht auf ein Auskunftersuchen, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu entscheiden. Die Behörde ist nicht berechtigt, als Folge der Nichtbefolgung eines Auftrages generell und ohne nähere Begründung davon auszugehen, die ihr bedenklich erscheinenden Parteienabgaben seien unrichtig. Mangelt es an entsprechenden Ausführungen der Partei, so sind in freier Beweiswürdigung die tatsächlichen Verhältnisse eben ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen zu erforschen.

Entscheidend ist stets die materielle Wahrheit. Eine starre Folgerung dergestalt, eine Tatsachenbehauptung der Partei jedenfalls als unzutreffend zu werten, falls diese trotz Aufforderung einen für sie möglichen Beweis nicht führt, würde auf eine unzulässige formelle Beweiswürdigung hinauslaufen. Das Gebot der Maßgeblichkeit und der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit darf nicht in der Art formeller Beweislastzuordnungen beschwert und nicht durch schematische Entscheidungen beeinträchtigt werden, welche ohne inhaltliche Wertung allein mit der Befolgung oder Missachtung behördlicher Aufträge im Beweisverfahren

Folgen verknüpfen, als wäre damit die Beweisführung gelungen oder misslungen (Stoll, BAO, 1778).

Je weniger allerdings die Partei im Verfahren sachdienlich mitwirkt und damit ihre Aufklärungs- bzw. Offenlegungspflicht verletzt, umso gewichtiger werden die den Parteiangaben entgegen stehenden Bedenken der Behörde (Stoll, BAO, 1718).

Die Verweigerung der Auskunft alleine stellt noch keinen Verfahrenstitel zur Aufhebung oder Abänderung des Veranlagungsbescheides dar (Ritz, BAO³, § 161 Tz 13). Verweigert somit der Abgabepflichtige die Auskunft, bietet diese Weigerung noch keine ausreichende Grundlage für die Annahme der Gewissheit der Unrichtigkeit des Bescheidspruches. Mag es zwar im Rahmen des Abgabefestsetzungsverfahrens genügen, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist, so ist eine derartige Wahrscheinlichkeit nicht mit Gewissheit im Sinne des § 299 BAO gleichzusetzen.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde bot der erhobene Sachverhalt keine ausreichende rechtliche Grundlage für die Annahme der "Gewissheit der Rechtswidrigkeit" des Bescheidspruches. Die erforderliche Gewissheit, dass der Bw. die in der Einkommensteuererklärung 2005 geltend gemachten Aufwendungen (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, sonstige Werbungskosten, Personenversicherungen, Wohnraumschaffung/-sanierung sowie Kirchenbeitrag) nicht wie beantragt erwachsen oder diese Kosten nicht abzugsfähig wären, liegt nicht vor. Zwar besteht die Möglichkeit, dass die Bw. tatsächlich Aufwendungen in einem geringeren anzuerkennenden Umfang als beantragt zu tragen hatte, Gewissheit besteht aber nicht, womit eine wesentliche Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO fehlt.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid war daher stattzugeben. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Das bedeutet, dass mit dem Aufhebungsbescheid auch der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Dezember 2008 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

2) Berufung gegen den Bescheid vom 28. November 2008 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO:

Nach § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen,

durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Nach Abs. 2 leg.cit. muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Nach Abs. 3 leg.cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Die Zwangsstrafe bezweckt jedoch nicht ein in der Vergangenheit begangenes Unrecht zu ahnden, sondern vielmehr, ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeizuführen.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Ergehen daher Aufforderungen zur Erbringung von Leistungen oder zur Vorlage von Unterlagen, müssen diese auf gesetzliche Ermächtigungen zurückzuführen sein. Unter diese "gesetzlichen Befugnisse" fallen beispielsweise die Beantwortung eines Vorhaltes oder die Verpflichtung zur Auskunftserteilung. Aufforderungen zur **Auskunftserteilung** und zur Unterlagenvorlage können auch ergehen und deren Erfüllung erzwungen werden, wenn sich das Verlangen auf Zeiträume oder Zeitpunkte bezieht, für die das Besteuerungsverfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen worden ist (Stoll, BAO, 1197).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar ist oder sich nicht auf eine gesetzliche Befugnis zu stützen vermag.

Wie bereits unter Punkt 1) dargelegt, ist ein "Ersuchen um Ergänzung" im Sinne des § 161 Abs. 1 BAO nach Bescheiderlassung nach einhelliger Meinung der Lehre gesetzlich nicht gedeckt. Derartige Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte stellen daher keine taugliche Grundlage zur Anforderung von Unterlagen dar.

Ungeachtet des Umstandes, dass die Bw. irrt, wenn sie offenbar meint, nach Bescheiderlassung bestehe für sie generell keine Handlungspflicht mehr (diesbezüglich sei abermals an die in jedem Verfahrensstadium bestehende Auskunftspflicht nach § 143 Abs. 1 BAO erinnert), fußte der gegenständliche Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe

nicht auf einer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnung und war somit als nicht rechtmäßig einzustufen.

3) Berufung gegen den Bescheid 27. Jänner 2009 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages gemäß § 212a BAO betreffend Einkommensteuer 2005, Anspruchszinsen 2005 und Zwangsstrafe 2008:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 2 lit. a leg.cit. ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Nach Abs. 4 leg.cit. sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf "solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2)" sinngemäß anzuwenden.

Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung erfolgte (§ 212a Abs. 6 lit. d BAO).

Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu (§ 212a Abs. 7 BAO).

Die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO dient der faktischen Effizienz von Berufungen, weil gemäß § 254 BAO die Wirksamkeit eines angefochtenen Bescheides durch die Einbringung einer Berufung nicht gehemmt ist. Die Wirkung der Aussetzung besteht in einem Zahlungsaufschub.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob nach (oder gleichzeitig mit) Berufungserledigung die Bewilligung eines noch offenen Aussetzungsantrages in Betracht kommt, ist uneinheitlich.

Im vorliegenden Fall wurde den zeitgerecht eingebrachten Anträgen auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2005, der Anspruchszinsen 2005 und der Zwangsstrafe 2008 nicht stattgegeben. Innerhalb der für die Abgabentrückung zustehenden Monatsfrist erhob die Bw. Berufung gegen den die Aussetzungsanträge abweisenden Bescheid. Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 212a Abs. 4 BAO trat eine Vollstreckungs- und Säumniszuschlagshemmung daher nicht nur auf Grund der Aussetzungsanträge, sondern auch auf Grund der gegen den die Aussetzungsanträge abweisenden Bescheid erhobenen Berufung ein (vgl. §§ 230 Abs. 6 sowie 217 Abs. 4 lit. b BAO).

Wird eine solche Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen, so ist dieser Spruch so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt. Der erstinstanzliche Bescheid verliert dadurch jede selbstständige rechtliche Wirkung nach außen. Im Ergebnis wird daher mit der Berufungsentscheidung der Aussetzungsantrag abgewiesen. Für die Entrichtung der Abgabenschuld – sofern diese nicht, wie im vorliegenden Fall, bereits getilgt wäre – stünde der Bw. daher eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Berufungsentscheidung zu.

Kein anderes Ergebnis würde eintreten, wenn trotz der bereits erledigten, den Aussetzungsanträgen zu Grunde liegenden Berufungen oder trotz der gleichzeitigen Erledigung der gegen die Festsetzung der strittigen Abgaben erhobenen Berufungen der Berufung gegen die Abweisung eines zeitgerechten Aussetzungsantrages stattgegeben und die Aussetzung bewilligt würde (vgl. Berufungsentscheidung des UFS, RV/0089-L/05). Die Bewilligung der beantragten Aussetzung hätte, da gleichzeitig der Ablauf der Aussetzung zu verfügen gewesen wäre, der Bw. keine andere Rechtsposition verliehen, weil die Frist zur Entrichtung der vom Aussetzungsantrag erfassten Abgaben um einen Monat erstreckt worden wäre, und zwar ab Bekanntgabe sowohl des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (§ 212a Abs. 7 erster Satz BAO) als auch der Abweisung eines Aussetzungsantrages (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO). In beiden Fällen wäre die Einbringung gehemmt und würde während dieser Monatsfrist kein Säumniszuschlag entstehen, sodass auch im Hinblick auf die Effizienz des Rechtsschutzes ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung mangels eines offenen Rechtsmittelverfahrens die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht kommt (vgl. auch Ritz, BAO³, § 212a Tz 12).

Gegenständlich wurden die von den Aussetzungsanträgen umfassten Abgaben durch die Verbuchung der sich aus der Einkommensteuerveranlagung 2007 ergebenden Gutschrift in Höhe von 1.884,74 € am 20. Juli 2009 zur Gänze getilgt. Aus dem Wesen eines

Zahlungsaufschubes ergibt sich, dass ein solcher für bereits entrichtete Abgaben grundsätzlich nicht in Betracht kommen kann. Die Erörterung der Frage, ob diesfalls eine der Ausnahmen des § 212a Abs. 6 BAO zum Tragen gekommen wäre, konnte auf Grund obiger Ausführungen ebenso auf sich beruhen wie die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Februar 2011