



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 8

GZ. RV/0312-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0001 X., X.-Str.1, vertreten durch Frau Steuerberaterin Michaela Maier, 5201 Seekirchen, Seebadstraße 16, vom 5. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Thomas Schmidt, vom 8. April 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der hier strittigen **Abweisung des Antrages des Berufungswerbers (Bw.) auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO** lagen folgende Abläufe zugrunde:

Das Finanzamt hat dem Bw. am 12.04.2010 die Nachfrist (Quote) zur Abgabe der Steuererklärung 2008 mit 30.04.2010 gesetzt, worauf der Bw. nicht reagierte. Am 16.06.2010 erließ es den Einkommensteuerbescheid 2008, in dem es die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 184 BAO in Höhe von € 6.000,00 festsetzte. Für die Sonderausgaben gewährte es den Pauschbetrag.

Die nach verlängerter Frist am 30.07.2010 beim Finanzamt auf elektronischem Weg eingelangte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, in der der Bw. begehrte,

Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht festzusetzen, jedoch Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von € 2.920,00 und für den Kirchenbeitrag in Höhe von € 200,56 zu gewähren, wies das Finanzamt wegen verspäteter Einbringung zurück.

Am 13. 12. 2010, rund vier Monate nach der Zurückweisung der Berufung, stellte der Bw. den **Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 16.06.2010**. Er verwies auf die beiliegende Steuererklärung, in der die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 2.406,41 und Sonderausgaben für Versicherungen in Höhe von € 2.920,00 sowie der Kirchenbeitrag in Höhe von € 100,00 ausgewiesen waren.

Das Finanzamt erließ einen **Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO**. Es schilderte den Verlauf der Veranlagungen ab 2005:

2005	Aufforderung vom 05.07.2006 mit Frist 02.10.2006, Erklärung am 09.02.2009 beim Finanzamt eingelangt.
2006	3-malige Erinnerung bzw. Fristsetzung; letztmalige Frist bis 27.05.2008, Erklärung am 16.02.2009 beim Finanzamt eingelangt.
2007	Da keine Quote Frist zur Abgabe bis spätestens 30.06.2008; 4-malige Erinnerung bzw. Fristsetzung, letzte Frist bis 24.11.2008; Erklärung am 09.02.2009 beim Finanzamt eingelangt.
2008	siehe oben
2009	Da keine Quote: Frist zur Abgabe bis spätestens 30.06.2010; 3-malige Fristsetzung, letzte Frist bis 01.10.2010, Erklärung am 09.12.2010 beim Finanzamt eingelangt.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Schätzung gemäß § 184 BAO im Einkommensteuerbescheid vom 16.06.2010 mangels Abgabe der Steuererklärung zu Recht erfolgt. Die jeder Schätzung immanente gewisse Ungenauigkeit reiche nicht aus, die Unrichtigkeit und somit Rechtswidrigkeit des Bescheides zu begründen. Das Finanzamt verwies auf die Entscheidungen des UFS vom 14.03.2007, GZ. RV/0255-G/04, und vom 26.05.2009, GZ RV/0438-L/07. Es entspreche auch nicht dem Normzweck des § 299 BAO, die Folgen einer verspätet eingereichten Berufung dadurch faktisch wieder zu beseitigen.

In der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten **Berufung** führte der Bw. ua. aus, dass das Finanzamt bei der Ermessensübung die Kriterien der Billigkeit, Zweckmäßigkeit und insbesondere den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung zu beachten habe. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm bzw. an der Intention des Gesetzgebers zu orientieren. Daher sei z. B. für die Aufhebung gemäß § 299 insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Im Erlass des BMF vom 3.2.2003, GZ 05 2601/2-IV/5/02, werde in diesem Zusammenhang nur von der Geringfügigkeit der Auswirkung, vom Grundsatz von Treu und Glauben, von der Uneinbringlichkeit oder Unbilligkeit als gegen die Aufhebung sprechende Umstände

gesprochen. Eine Schätzung als Grundlage für eine Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO werde nicht genannt; im Gegenteil, es werde extra darauf hingewiesen, dass für die Ermessensübung bedeutungslos sei, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen sei.

Die selbständigen Einkünfte seien zu schätzen, sofern die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden können. Ziel der Schätzung sei es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt und müssten die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Einer Schätzung auf Grund eines inneren Betriebsvergleiches werde im Allgemeinen auf Grund der größeren Genauigkeit der Vorzug zu geben sein (vgl. VwGH 22.4.1998, 95/13/0191). Die Schätzungsergebnisse seien zu begründen. Die Begründung habe ua. die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0183). Bei einer Schätzung müsse der Sachverhalt, welcher die tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Schätzung bilde, stets in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen worden sein. Weiters habe die Abgabenbehörde zu begründen, von welchen Ermittlungsergebnissen sie bei der Schätzung ausgegangen sei, auf welche Weise sie zu den Ermittlungsergebnissen gekommen sei, welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art sie aus den Ermittlungsergebnissen gezogen habe und auf Grund welcher Überlegungen dies geschehen sei (vgl. VwGH 23.9.1988, 85/17/0132). Dabei müsse die Behörde zur Erreichung des Ziels der Schätzung, nämlich der sachlichen Richtigkeit des Ergebnisses, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestehe, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben, im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0034). Eine Schätzung dürfe nicht den Charakter einer Strafbesteuierung haben. Im Schätzungsverfahren sei das Recht auf Parteiengehör vor Bescheiderlassung durch Mitteilung der Basis und Art der Schätzungsmethode, Schlussfolgerungen und Ergebnisse zu wahren. Auch Schätzungsergebnisse würden der Pflicht zur Begründung unterliegen (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO).

Die selbständigen Einkünfte der Vorjahre hätten 2002 € 614,47, 2003 € 200,25, 2004 - € 1.362,30, 2005 - € 3.545,65, 2006 - € 1.966,56 und 2007 € 2.373,42 betragen. Das durchschnittliche Ergebnis daraus betrage - € 614,40. Wie aus den Ergebnissen der Vorjahre für 2008 ein Ergebnis in Höhe von € 6.000,00 abgeleitet werden könne, sei unerklärlich und mangels Offenlegung durch die Abgabenbehörde auch nicht nachvollziehbar. Es erscheine

vielmehr der Eindruck einer „Bestrafung wegen Nichtabgabe“. Das Finanzamt sei der in § 115 Abs. 1 BAO normierten Verpflichtung nicht nachgekommen.

Die Abgabenbehörde könne im Rahmen des Ermessens einen Antrag nach § 299 BAO wegen einer vorangegangenen Schätzung ablehnen, sie müsse dies jedoch nicht. Die im Abweisungsbescheid angeführten UFS-Entscheidungen seien mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar:

In der Entscheidung des UFS vom 14.3.2007, GZ. RV/0255-G/04, ist festgehalten, dass das Finanzamt nach der Aktenlage auf schlüssige und nachvollziehbare Weise die Werbungskosten so geschätzt habe, dass sie den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen dürften und dass es insbesonders das Parteiengehör gewahrt habe. Im Erkenntnisfall habe sich das Finanzamt bei der Schätzung ordnungsgemäß an angeführten und nachvollziehbaren Unterlagen orientiert. Hier habe sich das Finanzamt weder an die gesetzlichen Regeln einer gewissenhaften Schätzung, noch an Formerfordernisse gehalten. Bei einem Schätzergebnis von € 6.000,00 auf Basis des Vorjahreswertes von € 2.373,42 und auf Basis des Zweitvorjahreswertes von - € 1.966,56 sowie der Ergebnisse der davor liegenden Zeiträume, die sich zwischen dem Veranlagungsfreibetrag und einem Verlust bis zu € 3.545,65 bewegten, könne nicht von einer „gewissen“ Ungenauigkeit gesprochen werden. Es handle sich hierbei um eine beträchtliche Ungenauigkeit.

Es sei nicht nachvollziehbar, wieso die Abgabenbehörde gesetzwidrig handle, jedoch dem Bw. aufgrund einer äußerst strengen Ermessensübung eine Korrektur verweigere, also das „Vergehen“ des Bw. strenger behandle als das eigene Vergehen bzw. das eigene Vergehen ignoriere, während der Bw. bestraft werde. Dies könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein und werde hiebei Ermessen missbraucht.

Im Fall des UFS vom 26.5.2009, GZ. RV/0438-L/07, werde explizit darauf hingewiesen, dass § 299 nicht für die Inanspruchnahme der Verwaltungsbehörden über Gebühr und bei oftmaliger Wiederholung vorgesehen sei. § 299 BAO sollte keine Spielwiese für mutwillige oder wirklich überhitzte Inanspruchnahme der Verwaltungsbehörden sein. Im vorliegenden Fall werde der § 299 BAO nur einmalig in Anspruch genommen. Es seien auch bisher keine Berufungen wegen falscher Bescheide aufgrund von Nichtabgabe der Erklärungen und Schätzungen gemacht worden. Dem Finanzamt sei daher kein mit dem Fall des UFSL vergleichbarer Mehraufwand erwachsen bzw. seien keine Mehrarbeit oder -kosten entstanden.

Der Bw. habe seinen Antrag auf Aufhebung weiters mit den fehlenden Sonderausgaben begründet. Zu diesen habe das Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht Stellung genommen und keine Begründung für die Ablehnung abgegeben. Dem Bw. sei keine

Grundlage bekannt, weshalb das Finanzamt im Rahmen des Ermessens einen Antrag auf § 299 BAO wegen fehlender Sonderausgaben abzuweisen hätte.

Aufgrund der unverhältnismäßig langen Bearbeitungszeit zwischen dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 13.12.2010 und dem Abweisungsbescheid mit Zusendung der Bescheidbegründung erst am 15.4.2011 sei der Bw. nochmals geschädigt worden, weil ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend die fehlenden Sonderausgaben verwirkt worden sei.

Durch die Schätzung würden dem Bw. Nachzahlungen für Einkommensteuer in Höhe von € 2.610,57, Verspätungszuschlag in Höhe von € 261,05 sowie Zinsen in Höhe von € 52,21 erwachsen, zudem werde eine Nachzahlung bei der SVA in Höhe von ca. € 1.200,00 erwartet. Insgesamt würden € 4.123,83 anfallen. Bei der Veranlagung laut Ansuchen des Bw. ergäbe sich ein Betrag von € 708,09. Die Mehrbelastung von insgesamt € 3.418,74 sei keine geringfügige Rechtswidrigkeit, welche eine Ablehnung der Aufhebung nach § 299 BAO rechtfertige. Das Finanzamt habe sich hier zu wenig von den Intentionen des Gesetzes - insbesondere der Rechtsrichtigkeit - leiten lassen und auch selbst gesetzeswidrig gehandelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** 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.

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.

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO⁴, Kommentar, Tz. 13 zu § 299 BAO, und die dort angeführte Judikatur).

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. ...

Vorauszuschicken ist, dass grundsätzlich der Bw. gehalten gewesen wäre, die Steuererklärung rechtzeitig abzugeben. Da der Bw. die Einkommensteuererklärung 2008 nicht einreichte, war die Behörde zur Schätzung berechtigt. Anderes behauptet auch der Bw. nicht.

In etwa ein halbes Jahr nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 bzw. rd. vier Monate nach der Zurückweisung der dagegen eingebrachten Berufung rügte der Bw. die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 und begehrte die Aufhebung des Bescheides unter Einbeziehung einer beigelegten Einkommensteuererklärung.

Richtig ist, dass der Bw. den § 299 BAO in den Jahren 2005 bis 2007 nicht in Anspruch nahm, sondern erstmals im Jahr 2008. Dennoch muss angemerkt werden, dass der Bw. hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe seiner Steuererklärungen in den Jahren 2005 bis 2008 unzweifelhaft nur „sehr schleppend“ nachgekommen ist.

Dessen ungeachtet bemängelt der Bw. in der Berufung, dass ihm das Finanzamt vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 die beabsichtigten Berechnungen, Grundlagen und die Schätzungsmethode nicht hinreichend zur Kenntnis gebracht hätte und hiedurch das Parteiengehör im Schätzungsverfahren nicht gewahrt worden sei. Auch richtet er sich gegen die Höhe der festgesetzten Einkünfte.

Für diesen Einwand sprechen die Ausführungen in Ritz, BAO⁴, Kommentar, Tz. 20 f. zu § 184 BAO, wonach bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen das Parteiengehör zu wahren ist, und der Partei vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen sind, und es danach an der Partei liegt, begründete Überlegungen vorzubringen, die z. B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen.

Die zuvor gemachten Ausführungen lassen die Ansicht aufkommen, dass der Hinweis im Abweisungsbescheid, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, für die Abweisung des Antrages ohne hinreichende Wahrung des Parteiengehörs noch kein taugliches Argument sein könnte.

Ob allerdings im Streitfall tatsächlich die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gegeben sind, kann erst nach Durchführung ergänzender Ermittlungen festgestellt werden. Das Finanzamt hat sich bislang zum Vorliegen einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 nicht geäußert. Im Bereich der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mangelt es – wie ausgeführt - an tauglichen Sachverhaltsfeststellungen. Zur Frage der Abzugsfähigkeit von - übrigens auch schon in der verspätet eingebrachten Berufung (nur unter einem anderen Titel) begehrten - Sonderausgaben hat das Finanzamt im Abweisungsbescheid nichts ausgeführt.

Aufgrund des aufgezeigten steuerlichen Verhaltens des Bw kann ein Übermitteln von Abgabenerklärungen die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides nicht erweisen. Derartige Schlussfolgerungen können erst nach Prüfung der (verspätet) eingereichten Abgabenerklärungen gezogen werden. Insbesondere wäre zu klären, ob den übermittelten Erklärungen tatsächlich (entsprechend zeitnah geführte oder aber nachträglich erstellte) Aufzeichnungen des Bw zugrunde liegen. Weiters fällt auf, dass der Bw. in der verspätet eingebrachten Berufung € 2.920,00 als Sonderausgaben für „Wohnraumschaffung und –sanierung“ geltend machte, in der nunmehr vorgelegten Einkommensteuererklärung die Aufwendungen in gleicher Höhe unter dem Titel der „Personenversicherungen“ beanspruchte.

Der Hinweis auf die Entscheidung des **UFS vom 14. 3. 2007, RV/0255-G/04**, ist nicht zielführend, da in dem dortigen Fall das Finanzamt nach der Aktenlage die Werbungskosten auf schlüssige und nachvollziehbare Weise so geschätzt hat, dass sie den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe gekommen sein dürften. Es hat auch das Parteiengehör gewahrt. Beides wird hier in Abrede gestellt.

Die Entscheidung des **UFS vom 26. 5 . 2009, GZ. RV/0438-L/07**, vermag die Ansicht des Finanzamtes nicht zu stützen, weil dort Schätzungsberichtigung und - methode außer Streit standen, hier aber der Schätzungsorgang bemängelt wird.

Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde erster Instanz. Auf **§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO** darf verwiesen werden. Danach hat die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrags von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, zum einen "ohne unnötigen Aufschub" vorzulegen, zum anderen sind "etwa noch erforderliche Ermittlungen" in eigener Verantwortung der Abgabenbehörde erster Instanz noch vor einer solchen Vorlage durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß

§ 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges.

Von den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens wird es nun abhängen, ob man die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 bejahen wird können oder nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Februar 2013