



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 8. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 18. Mai 2010 betreffend Abweisung des Antrages vom 3. Mai 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 16. und 17. Juni 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie die Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der JJJJ geborene Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist gelernter KFZ-Mechanikermeister, führte bis Ende November 2005 ein Unternehmen und handelte ua mit Waren und Kraftfahrzeugen. Ab 1. Dezember 2005 bezog der Bw eine vorzeitige Alterspension auf Grund langer Versicherungsdauer.

Für die Jahre **2006 und 2007** wurde der Bw **zunächst erklärungsgemäß mit Einkünften** aus nichtselbstständiger Arbeit der **Pension der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft** von **23.619,00 €** (Einkommensteuerbescheid **2006** vom **25. Juni 2007**) und **24.125,16 €** (Einkommensteuerbescheid **2007** vom **13. Juni 2008**) unter Berücksichtigung eines Verlustabzuges von 17.714,25 € (2006) bzw. von 18.093,87 €

(2007) **zur Einkommensteuer veranlagt**, wobei es zur Gutschrift der einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von 5.292,79 € (2006) bzw. von 5.344,90 € (2007) kam.

Auf Grund einer **Anzeige bei der Strafsachenstelle**, dass der Bw in einer Werkstatt Autoreparaturen durchföhre und Autos verkaufe, führten Organe der KIAB des Finanzamtes am **11. Dezember 2008 Erhebungen** durch und stellten dabei sinngemäß Folgendes fest (Rückmeldung an die Strafsachenstelle vom 18. Dezember 2008):

Vor der Werkstatt waren 7 PKW ohne Kennzeichen abgestellt, wovon zwei mit Preisschildern (VKP 2.490,00 bzw. 1.000,00 €) versehen waren. Über Befragen gab der Bw an, PKW's anzukaufen, zu reparieren und ca. 5 bis 6 pro Jahr zu verkaufen. Der Bw stellte der Abgabebehörde freiwillig einen KFZ-Kaufvertrag und Aufstellungen über Materialkosten der von ihm in den letzten Monaten reparierten und weiterverkauften KFZ zur Verfügung. Der Bw gab weiters an, bei zur Reparatur nicht mehr geeigneten PKW's Ersatzteile auszubauen und zu verkaufen.

Bei der Kontrolle wurde festgestellt, dass der Bw in dieser mit Hebebühne, Werkzeugen und diversen Kleinmaterialien ausgestatteten Werkstatt auch Reparaturen für andere Autobesitzer durchführt. Der Bw gab dazu an, die Werkstatt für ca. 300,00 € angemietet zu haben und für die Reparaturarbeiten lediglich einen kleinen Unkostenbeitrag zu erhalten, weil er diese Arbeiten als Hobby durchföhre.

Laut Abfrage beim zentralen Gewerberегистер waren beim Bw nur bis 30. November 2005 drei Gewerbeberechtigungen aufrecht. Nach Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger ist der Bw seit 1. Dezember 2005 in vorzeitiger Alterspension.

Im Zuge weiterer Erhebungen machte der Bw sinngemäß im Wesentlichen folgende weitere Aussagen (**Niederschrift vom 19. März 2009**):

Der Bw betreibe seit seiner Pensionierung in der gemieteten Lagerhalle eine „Hobby“-KFZ-Werkstatt, in der sich gebrauchte Ersatzteile verschiedener Automarken, Maschinen, Ölbehälter und viel Werkzeug befinden. An dem in der Werkstatt stehenden Wohnmobil werde ein Umbau der Einrichtung vorgenommen. In der Werkstatt mache der Bw Servicearbeiten wie Wechsel von Öl, Filter, Keilriemen, Beleuchtung und Scheiben und die Wartung von Bremsen, Auspuff usw. Der Bw erhalte die Aufträge primär über eBay (Username Familienname des Bw) und den Bekanntenkreis, könne keine Grundaufzeichnungen über die Verkaufs- und Reparaturerlöse, sondern Aufzeichnungen nur über Ausgaben (Ersatzteile und Hilfsstoffe) vorlegen.

Der Bw wurde daher aufgefordert, binnen vier Wochen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sowie Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2008 vorzulegen.

Der Bw legte hierauf am **16. und 17. Juni 2009 berichtigte Steuererklärungen** für die Jahre **2006 und 2007** vor und wies darin einen **Gewinn aus Gewerbebetrieb** in Höhe von **2.796,69 € (2006)** und **2.674,76 € (2007)** aus. Nach den angeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen hat der Bw bei der Gewinnermittlung die Einnahmen in beiden Jahren in selber Höhe aus Ölwechsel mit 2.400,00 €, Gebrauchtreifen mit 1.050,00 €, Schweissarbeiten mit 1.000,00 € und Bremsbelägen mit 900,00 € geschätzt.

Mit **Bescheiden** vom **16.** (für 2006) **und 17.** (für 2007) **Juni 2009** nahm das Finanzamt das **Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007** mit der Begründung des Hervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** und mangelnder Geringfügigkeit, weshalb der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sei, wieder auf.

Im neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2006 vom 16. Juni 2009** erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 5.000,00 €, wodurch sich wegen der Erhöhung des Verlustabzuges auf 21.464,25 € und den unveränderten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Pension der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft von 23.619,00 € keine Änderung der Abgabenfestsetzung ergab.

Im neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2007 vom 17. Juni 2009** erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ebenfalls auf 5.000,00 €, wodurch sich wegen der Erhöhung des Verlustabzuges auf 21.843,87 € und den unveränderten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Pension der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft von 24.125,16 € auch keine Änderung der Abgabenfestsetzung ergab.

In der Begründung der Sachbescheide wies das Finanzamt darauf hin, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der mit dem Bw aufgenommenen Niederschrift erfolgt sei. Wegen der mangelhaften Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen (Schätzung der Einnahmen in der nachträglich eingereichten Erklärung) sei eine Globalschätzung nach § 184 BAO erfolgt.

Die Bescheide vom 17. Juni 2009 wurden dem Bw laut Rückschein nachweislich am 22. Juni 2009 persönlich zugestellt.

Laut **Aktenvermerk** des Sachbearbeiters des Finanzamtes vom **15. Oktober 2009** ersuchte der Bw am Vortag telefonisch um einen Termin zur persönlichen Vorsprache zwecks Stellung eines Antrages auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2006 und 2007, weil er laut Bescheid der Sozialversicherungsanstalt wegen der geschätzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nun einen Teil seiner Pension (ca. 36.000,00 €) zurückzahlen müsse. Die Berufungsfrist habe der Bw wegen Urlaubes der Buchhalterin und seines eigenen nicht wahrnehmen können. Nach Aktenkontrolle und Einsichtnahme in den Arbeitsbogen des

Erhebungsdienstes habe der Sachbearbeiter dem Bw in einem Rückruf am 14. Oktober 2009 bereits mitgeteilt, dass eine nochmalige Wiederaufnahme des Verfahrens keine Chance habe. Der Bw habe trotzdem einen entsprechenden Antrag stellen wollen, den er in den nächsten Tagen beim Infocenter einreichen werde.

Mit **Bescheiden** vom **21. April 2010** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO** wieder auf und begründete dies mit der Übermittlung berichtigter bzw. neuer Lohnzettel. Wegen der nicht nur geringfügigen Auswirkungen sei der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen.

In den **neuen Einkommensteuerbescheiden** vom **21. April 2010** reduzierte das Finanzamt auf Grund der von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft neu ausgestellten Lohnzettel die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2006 auf 11.743,50 € und für das Jahr 2007 auf 25,00 €, woraus auf Grund der ebenfalls vorgenommenen Kürzung der anrechenbaren Lohnsteuer für das Jahr 2006 eine Abgabennachforderung von 2.629,23 € und für das Jahr 2007 eine von 5.344,90 € resultierte.

Mit am 5. Mai 2010 persönlich beim Finanzamt eingebrachten **Schriftsatz vom 3. Mai 2010** stellte der Bw einen **Antrag auf Aufhebung der Bescheide** vom **16. (für 2006) und 17. (für 2007) Juni 2009** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der **Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie der Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007** und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

In den beiden **Wiederaufnahmbescheiden** sei keine Begründung angeführt, welche neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien. Da diesen Bescheiden deshalb ein wesentlicher Bescheidbestandteil fehle, werde die Aufhebung nach § 299 BAO beantragt.

Die **Sachbescheide** seien rechtswidrig, weil sie nicht existierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb annähmen. Diese Einkunftsquelle gebe es aus folgenden Gründen nicht:

Diesen Bescheiden seien Erhebungen des Finanzamtes betreffend Einsicht in „Aufzeichnungen hinsichtlich Probekennzeichen“ vorangegangen. Zum Sachverhalt gebe der Bw Folgendes an: Er habe bis 2005 eine Reparaturwerkstatt betrieben. Mit seiner Pensionierung habe der Bw diese Tätigkeit eingestellt bzw. habe (nur noch) für Freunde und Bekannte Reparaturarbeiten gegen Kostenersatz durchgeführt. Da er seine erlernten technischen Fähigkeiten in der Pension ohne Leistungsdruck hobbymäßig anwenden habe wollen, habe er beabsichtigt, interessante, defekte KFZ anzukaufen und für den Eigenbedarf wieder straßenverkehrstauglich zu machen. So seien zum Zeitpunkt der Begehung in der Werkstatt des Bw ein Wohnmobil Citroen, den er sich als Campingwagen hergerichtet habe, der Wagen

seines Schwiegersohnes, bei dem er eine kleine Reparatur durchgeführt habe, sowie ein nach wie vor unvollendeter VW Käfer gestanden. Diese Freizeitbeschäftigung habe er nie mit Gewinnstreben ausgeübt. Er habe Belege über den Ankauf von Ersatzteilen nur zum geringen Teil aufbewahrt, um einen Überblick über die größeren Ausgaben zu haben, damit dieses Hobby des Bw nicht seine wirtschaftliche Existenz zerstöre.

Betrachte man die letzten Jahre seiner gewerblichen Tätigkeit, so sehe man, dass der Bw in keinem dieser Zeiträume einen Gewinn erwirtschaftet habe. Den angeführten Bescheiden liege jedoch die falsche Annahme zugrunde, dass die Nebentätigkeit (hauptberuflich Pensionist) zu einem weit höheren Einkommen geführt hätte als zu jener Zeit, als der Bw von der gewerblichen Tätigkeit seinen Lebensunterhalt zu bestreiten gehabt habe.

Bei Erstellung der „berichtigten“ Steuererklärungen 2006 und 2007 habe der Bw große Teile der Einnahmen geschätzt und bei den Ausgaben (aus den genannten Gründen – Hobby) nur jene geltend gemacht, für die Aufzeichnungen vorgelegen seien.

Das Finanzamt habe bei Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb **auf den vom Bw geschätzten Ergebnissen eine Einnahmenschätzung aufgebaut**, ohne hiefür eine nachvollziehbare Begründung liefern zu können.

Nach der „Kalkulation“ des Bw lägen die Ausgaben um 5.000,00 € über den Kostenersätzen, aber jedes Hobby koste Geld.

Er beantrage daher auch die Aufhebung der Sachbescheide und die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, wobei hinsichtlich seines Hobbys von keiner Einkunftsquelle auszugehen sei. Die vom Finanzamt willkürliche Schätzung der Schätzung führe dazu, dass er Pensionszahlungen von 33.657,20 € an die SVA zurückzahlen müsste, wobei die einkommensteuerliche Auswirkung aufgrund der falschen Bescheide 0,00 € gewesen sei.

Mit am 20. Mai 2010 dem Bw persönlich zugestellten **Bescheiden vom 18. Mai 2010** hob das Finanzamt die **Bescheide vom 21. April 2010** betreffend die **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 **und** 2007 sowie die **Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 21. April 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO** mit folgender Begründung auf:

Der jeweilige Wiederaufnahme- und neue Sachbescheid sei rechtswidrig, weil der von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ausgestellte, dem Finanzamt am 17. April 2010 zugekommene, korrigierte Lohnzettel keine konstitutive Wirkung habe. Der Lohnzettel beinhaltete je eine „nachträgliche Reduktion der Pensionszuflüsse, wobei diese

nachzuzahlenden Beträge erst im jeweils konkreten Jahr der Rückzahlung im Zuge einer dann durchzuführenden Veranlagung anzuerkennen sein werden.“

Mit zwei weiteren, dem Bw ebenfalls am 20. Mai 2010 persönlich zugestellten **Bescheiden vom 18. Mai 2010 wies das Finanzamt die Anträge des Bw vom 3. Mai 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** betreffend die Wiederaufnahme und die Sachbescheide vom 16. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und vom 17. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 mit folgender Begründung ab:

Die Erstbehauptung, eine Begründung fehle, sei unzutreffend (Hinweis auf beiliegende Kopie der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 16. bzw. 17. Juni 2009). Auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen habe das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO schätzen müssen. Nach langjähriger Rechtsprechung der Höchstgerichte habe, wer den Grund für behördliche Schätzungsmaßnahmen liefere, etwaige Unzukömmlichkeiten in der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und deren steuerliche Auswirkungen selbst zu tragen.

Mit **Schriftsatz vom 8. Juni 2010** er hob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die im vorstehenden Absatz genannten Bescheide vom 18. Mai 2010 betreffend Abweisung seines Antrages auf Bescheidbehebung gemäß § 299 BAO, hielt an seinem Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 16. und 17. Juni 2009 betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 fest und begründete dies sinngemäß wie folgt:

Die in der Begründung der bekämpften Bescheide genannten Beilagen, aus denen die Begründung ersichtlich sein solle, seien nicht beigelegt worden. Somit fehlten die Bescheidbegründungen als wesentliche Bestandteile eines Bescheides.

Zur begehrten Aufhebung der Sachbescheide wiederholte der Bw die oben wiedergegebene Begründung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 3. Mai 2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO³, § 289 Tz 59, unter Hinweis auf VwGH 26.06.1996, 95/16/0077; 26.06.2003, 2002/16/0301; 17.05.2004, 2003/17/0134), weshalb Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen sind (VwGH 28.05.1993, 93/17/0049).

Bei der hier zu treffenden Berufungsentscheidung ist deshalb zu berücksichtigen, dass die Bescheide vom 16. und 17. Juni 2009, deren Aufhebung der Bw begeht, durch die vom Finanzamt mit den Bescheiden vom 18. Mai 2010 vorgenommene Aufhebung der Bescheide vom 21. April 2010 (zweite Wiederaufnahme und Sachbescheide betreffend die

Einkommensteuer 2006 und 2007) seit der Zustellung vom 20. Mai 2010 wieder dem Rechtsbestand angehören.

Die vom Bw begehrte Bescheidaufhebung ist in der ab 26. März 2009 geltenden Fassung des **§ 299 Bundesabgabenordnung**, BGBl. Nr. 194/1961, idF BGBl. I Nr. 20/2009 (BAO), wie folgt geregelt:

§ 299. (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.

(2) 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.

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

Beantragte Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde (VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076, mWN). Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2954).

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall in den Bescheiden vom 16. und 17. Juni 2009 die Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem neu Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln begründet, also auf § 303 Abs. 4 BAO gestützt. In den gemäß § 307 Abs. 1 BAO mit den Wiederaufnahmebescheiden zu verbindenden neuen Sachbescheiden vom 16. und 17. Juni 2009 betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 hat das Finanzamt jeweils ausdrücklich auf die mit dem Bw aufgenommene Niederschrift als deren Grundlage und die mangelhafte Aufzeichnung der Einnahmen (Schätzung des Bw) und Ausgaben hingewiesen. In der vom Finanzamt offensichtlich gemeinten Niederschrift vom 19. März 2009, deren wesentlicher Inhalt oben wiedergegeben ist, finden sich die entsprechenden Feststellungen, die zweifellos taugliche Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 4 BAO darstellen. Der in den neuen Sachbescheiden nicht unwesentlich erhöhte Verlustabzug bzw. frühere Verbrauch desselben stellt eine relevante Änderung dar. Der Bw. hat die vom Finanzamt vorgenommene Ermessensübung, die daher im Ergebnis ebenfalls nicht zu beanstanden ist, als solche nicht gerügt.

Die persönliche Zustellung der Bescheide vom 17. Juni 2009 an den Bw am 22. Juni 2009 ist aktenkundig. Der Bw bestreitet ebensowenig, die Bescheide vom 16. Juni 2006 erhalten zu haben, begeht vielmehr im selben Antrag vom 3. Mai 2010 deren Aufhebung. Dem Bw sind demnach die Bescheide vom 16. und 17. Juni 2009 offensichtlich nahezu am selben Tag zugekommen und deshalb dem Bw am 20. Mai 2010 längst bekannt gewesen. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Sachbescheide vom 16. und 17. Juni 2009 den bekämpften Bescheiden vom 18. Mai 2010 in Kopie angeschlossen gewesen sind oder nicht.

Der Berufung kommt daher hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens keine Berechtigung zu.

Beantragte Aufhebung der Sachbescheide

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 660/1989 haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung haben Abgabepflichtige insbesondere, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Gemäß § 131. Abs. 1 Z 2 und 5 BAO gelten für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher insbesondere die folgenden Vorschriften (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

1. ...

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. ...

Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, **sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.**

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen **Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.** Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Vorbringen des Bw ist unglaublich:

Er hat zunächst nur seine Pensionseinkünfte erklärt. Erst im Zuge der Erhebungen und des Lokalaugenscheins hat er entsprechende Verkäufe und Reparatur- und Servicearbeiten an KFZ gegen Entgelt und über Aufforderung Gewinne aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.796,69 € und 2.674,76 € in den berichtigten Steuererklärungen einbekannt. Im Antrag auf Bescheidbehebung vom 3. Mai 2010 behauptet der Bw nunmehr, nach seiner Kalkulation lägen die Ausgaben um 5.000,00 € über den Kostenersätzen. Der Bw hat diese Kalkulation jedoch ebensowenig vorgelegt wie eine Aufzeichnung seiner Einnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 18.02.1999, 96/15/0050**, 20.12.1994, 93/14/0173) ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht

kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat das Finanzamt durch die vorgenommene Globalschätzung eines Gewinnes von je 5.000,00 € im Ergebnis den Umständen des gegenständlichen Falles entsprechend (Mechanikermeister, angemietete, voll ausgestattete Werkstätte mit umfangreichen Ersatzteillager, Rekrutierung von Kunden über eBay, keine Erfassung der Einnahmen) eine Zuschätzung von Einnahmen von 2.203,00 € (5.000-2.797) und 2.325 (5.000-2.675) vorgenommen. Es ist nämlich weder der vom Bw behauptete Umfang der Service- und Reparaturarbeiten noch, dass er dies lediglich gegen Kostenersatz gemacht haben will, glaubwürdig.

Daran vermag auch der Umstand, dass der Gewerbebetrieb vor der Pensionierung des Bw nur Verluste erwirtschaftet hat, nichts zu ändern. Es hat sich dabei nämlich um ein mit der gegenständlichen Tätigkeit nicht vergleichbares Unternehmen gehandelt. Es entspricht außerdem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Handwerker, insbesondere auch Mechaniker ihre Fähigkeiten nicht selten auch in der „Freizeit“ zur Erzielung von zusätzlichen Einnahmen nutzen.

Dem Antrag auf Bescheidbehebung und dem entsprechenden Berufungsantrag kann nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde daher schon mangels Rechtswidrigkeit kein Erfolg beschieden sein.

Entscheidend ist nach dem Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO nur, ob der Spruch des aufzuhebenden Bescheides sich als nicht richtig erweist. Eine unzureichende Begründung des aufzuhebenden Bescheides oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des aufzuhebenden Bescheides führte, sind für sich allein kein Grund zur Aufhebung gemäß § 299 BAO. Freilich kann ein Verfahrensmangel zu einem Spruch des Bescheides geführt haben, der sich als nicht richtig erweist. Grund für die Aufhebung ist aber auch in diesem Fall, dass der Spruch sich als nicht richtig erweist (UFS 13.10.2010, RD/0013-L/10).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist verschuldensunabhängig und setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Gewissheit der Rechtswidrigkeit liegt vor, wenn die steuerlichen Auswirkungen von Feststellungen, die das Finanzamt auf der Grundlage der Ergebnisse eines Ermittlungsverfahrens getroffen hat, zu einer anderen als der bisher bescheidmäßig festgesetzten Abgabenschuld führen. Nicht hingegen bedeutet Gewissheit der Rechtswidrigkeit in diesem Zusammenhang, dass die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides zwischen Finanzamt und Abgabepflichtigen unstrittig sein muss (vgl. RV/0215-G/06).

Die Verfügung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes ("kann") überdies im **Ermessen der Behörde** (Ritz in BAO³, § 299, Tz 1, TZ 52 ff).

Der Spruch der rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide vom 16. und 17. Juni 2009 ist nach Meinung der Rechtsmittelbehörde klar. Ob das Ergebnis der Schätzungsbescheide vom 16. und 17. Juni 2009 inhaltlich unrichtig (in dem Sinne, dass die Bemessungsgrundlagen unrichtig sind, weil diese etwa mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht übereinstimmen bzw. der Lebenserfahrung widersprechen), ist eine Frage des Sachverhaltes, den der Abgabepflichtige schon im ersten rechtskräftig beendeten Verfahren (zB durch die Führung der nach den Abgabenvorschriften gebotenen Aufzeichnungen und einer Berufung) hätte darlegen können. Dies hat der Bw jedoch verabsäumt.

Eine amtswegige Behebungspflicht der rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide vom 16. und 17. Juni 2009 gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht vor.

In Situationen, in denen die Fehlerhaftigkeit des Bescheides von der antragstellenden Partei verursacht wurde, wird **der Ermessensspielraum die Behörden dazu berechtigen**, eine **begünstigende Bescheidänderung nicht vorzunehmen** (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 59, mit Hinweis auf Mang (SWI 2004,491). Dies muss umso mehr im gegenständlichen Fall gelten, wo die Rechtswidrigkeit unwahrscheinlich und überhaupt nur theoretisch möglich erscheint.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 19. April 2011