



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Salzburg  
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0658-S/09

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Elmar Rosenauer, Steuerberater, 4800 Attnang-Puchheim, Europaplatz 1, vom 17. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Monika Wenger, vom 19. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 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.

## Begründung

### 1) Sachverhalt:

Im Jahr 2009 führte die Großbetriebsprüfung beim Berufungswerber (Bw.) eine Außenprüfung über die Jahre 1999 – 2004 durch. Dabei wurden ua. ungeklärte Vermögenszuwächse sowie nicht erfasste Geldzuflüsse festgestellt, die das Finanzamt dazu veranlassten, im Schätzungsweg Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzusetzen, und zwar für die Jahre 2000 – 2004 jeweils € 100.000,- jährlich.

Die gegen diese Einkommensteuerbescheide eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt als zurückgenommen erklärt, weil der Bw. einem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes nicht nachkam. Mit Berufungsentscheidung vom 21.12.2009, RV/0690-S/09 wies der Unabhängige Finanzsenat die gegen den Bescheid über die Zurücknahmeerklärung eingebrachte Berufung als unbegründet ab.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19.6.2009 schätzte das Finanzamt wiederum Honorare aus Konsulententätigkeit in Höhe von € 100.000,-, beurteilte diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und reduzierte den in einem gesonderten Feststellungsverfahren ermittelten Verlust aus Gewerbebetrieb um diesen Betrag. In der Begründung wurde hinsichtlich der Schätzungsgrundlage auf die durchgeführte Außenprüfung für die Jahre 1999 – 2004 und den BP-Bericht vom 24.3.2009 verwiesen. Ein Ermittlungs- oder Vorhalteverfahren ist diesem Bescheid nicht vorausgegangen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und darin die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit Honoraren aus Konsulententätigkeit bekämpft. Einerseits sei die Berufung gegen die über den Prüfungszeitraum ergangenen Bescheide noch anhängig, andererseits habe das Finanzamt übersehen, dass der Bw. für 2007 Einkünfte aus Konsulententätigkeit in Höhe von € 64.332,27 erklärt habe, welche im angefochtenen Bescheid auch veranlagt worden seien.

Das Finanzamt legte die Berufung der Großbetriebsprüferin zur Stellungnahme vor. Diese teilte dem Finanzamt mit, dass sie für den Zeitraum 2007 keine Stellungnahme abgeben könne, weil dieser nicht geprüft wurde und weil auch keine sichergestellten Daten für diesen Zeitraum vorlägen. Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung ohne Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

## **2) Rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben 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 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.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl Hlavenka, ÖStZ 1993, 364; VwGH 18.12.1997, 96/16/0143). Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungs-

grundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 4.12.2003, 2003/16/0148).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei ( VwGH 17.10.1991, 91/13/0090 ). Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; 20.6.1995, 92/13/0037; 28.5.1998, 96/15/0260) . Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (zB VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, 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 erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

§ 115 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verpflichtung ist das Finanzamt im vorliegenden Fall nicht nachgekommen. Auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung über die Jahre 1999 – 2004 vermutete das Finanzamt für 2007 das Vorliegen ähnlicher Sachverhalte wie in den Prüfungsjahren. Nun stellte die Prüferin in ihrem Bericht fest, dass der Bw. seiner Mitwirkungsverpflichtung zur Aufklärung der Auslandssachverhalte nicht nachgekommen ist und leitet daraus die Schätzungsberechtigung ab. Dieses Verhalten des Bw. rechtfertigt aber nicht die Vorgangsweise des Finanzamtes, für 2007 überhaupt keine Ermittlungen vorzunehmen. Die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes leitet sich erst aus der Unmöglichkeit ab, die Besteuerungsgrundlagen für einen konkreten Zeitraum zu ermitteln oder zu berechnen.

Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs. 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung des Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 11. Jänner 2010