



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,N-Gasse, vertreten durch Mag. Christian Puck, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Dorotheergasse 7, vom 21. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 19. April 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2006 und des Bescheides betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Dem Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2006 und des Bescheides betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) wird stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 29.10.2009 stellte die Bw. einen Antrag auf Aufhebung des Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheides 2006. Begründend wurde ausgeführt, die Kommanditistin, Frau B.S., habe im Zuge einer Vorsprache erfahren, dass im März 2008 ein Ergänzungssuchen an den damaligen ausgewiesenen Vertreter Dr.J. ergangen, von diesem aber nicht beantwortet worden sei. In der Folge seien wesentliche Betriebsausgaben nicht anerkannt worden, was zu einem von den tatsächlichen Gegebenheiten massiv abweichenden Gewinnausweis geführt habe.

Die Kommanditistin habe in weiterer Folge beim persönlich haftenden Gesellschafter bzw. beim damaligen steuerlichen Vertreter Einsicht in sämtliche Buchhaltungsunterlagen begehr. Erst über Druck habe Dr.J. die Originalbelege 2006 herausgegeben.

Der persönlich haftende Gesellschafter habe in weiterer Folge eine gänzliche Neuerstellung der Buchhaltung 2006 auf Basis der Originalbelege veranlasst. Diese Arbeiten seien am 23.5.2009 abgeschlossen gewesen. Es habe sich herausgestellt, dass zahlreiche belegmäßig nachgewiesene Betriebsausgaben, aber auch –einnahmen nicht berücksichtigt worden seien. Daher seien ein berichtigter Jahresabschluss 2006 und berichtigte Abgabenerklärungen für das Jahr 2006 erstellt und beim Finanzamt am 26.5.2009 eingereicht worden.

Im Hinblick auf den vorgestellten Sachverhalt erweise sich der jeweilige Spruch des Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheides 2006 als nicht richtig.

In weiterer Folge wurden jene Betriebsausgaben im Detail angeführt, die keine Berücksichtigung gefunden hatten sowie zu den Fragen des Ergänzungssersuchens Stellung bezogen und die erforderlichen Nachweise vorgelegt.

Hinsichtlich der Aufteilung des Gewinnes wurde angemerkt, dass der Gesellschaftsvertrag dem Finanzamt mit der Betriebseröffnungsanzeige vorgelegt worden sei. Die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnaufteilung widerspreche dem klaren Inhalt des Gesellschaftsvertrages.

Bei Ausübung pflichtgemäßem Ermessens habe das Finanzamt den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Zu beachten sei, dass es für die Ermessensausübung grundsätzlich bedeutungslos sei, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden zurückzuführen sei. Es werde daher der Antrag gestellt, den Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheid 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) aufzuheben und die Bescheide nach Maßgabe der am 26.5.2009 eingereichten berichtigten Abgabenerklärungen 2006, insbesondere unter Berücksichtigung der Beteiligung der Kommanditistin in Höhe von lediglich 10% neu zu erlassen.

Mit Bescheid vom 19.4.2010 wurde der Antrag der Bw. abgewiesen und begründend ausgeführt, der Bw. sei beizupflichten, dass es für die Aufhebung grundsätzlich ohne Bedeutung sei, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder ein Verschulden der Partei vorliege. Es könne aber ausnahmsweise dem Verschulden der Partei bzw. der Behörde Bedeutung zukommen. Die Bw. habe hinreichend konkretisiert, warum der Spruch des Feststellungs- und des Umsatzsteuerbescheides 2006 unrichtig sei. In Ergänzung der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen seien Berichtigungen dargelegt worden. Auch das Verhältnis der Beteiligung am Gewinn sei nachvollziehbar. Es sei daher von der Richtigkeit der vorliegenden Abgabenerklärungen 2006 auszugehen. Der Spruch der Bescheide, deren

Aufhebung beantragt werde, erweise sich als nicht richtig, da sich bei der Erlassung neuer Bescheide jedenfalls Abweichungen ergeben würden.

Eine Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) sei eine Ermessensentscheidung, die unter Abwägung der Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen sei. Im gegenständlichen Fall sei ein der Bw. zuzurechnendes Verschulden zu berücksichtigen gewesen. Sie habe im Zeitraum vom Erhalt des Ergänzungsersuchens bis zum Ergehen der Bescheide, also über einen Zeitraum von sieben Monaten, nicht am Ermittlungsverfahren mitgewirkt. Die im Rahmen der Bescheiderlassung vorgenommene Kürzung der Ausgaben sei im Vorhalt angekündigt worden und somit vorhersehbar gewesen. Dass sich die Kommanditistin erst im Jahr 2009 um Einblick in die Bücher bemüht habe, stelle zudem ein Überwachungsverschulden ihrerseits dar. Im Fall des Feststellungsverfahrens sei zudem zu berücksichtigen, dass zwar die richtige Gewinnaufteilung dem Gesellschaftsvertrag zu entnehmen gewesen sei, dass aber die Bw. bzw. ihr steuerlicher Vertreter in grober Weise die Obliegenheit, im Rahmen der Feststellungserklärung auch das Verteilungsverhältnis bekannt zu geben, verletzt habe.

Die Abgabenbehörde sei durch die systematische Übung mancher Abgabepflichtiger, im Ermittlungsverfahren nicht oder nur nachlässig mitzuwirken und nach Rechtskraft des Bescheides Anträge gemäß [§ 299 BAO](#) zu stellen, überlastet.

Im vorliegenden Fall, wo von einem groben Verschulden des Abgabepflichtigen auszugehen sei, trete das Rechtsgut der Rechtsrichtigkeit wegen des sonst mit weiteren Verfahrensschritten verbundenen Aufwands der Abgabenbehörde hinter das Gebot der Rechtsbeständigkeit zurück.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung führte der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bw. aus, nach eigener Ansicht der Finanzverwaltung in ihrer Richtlinie zur Anwendung des [§ 299 BAO](#) sei auf ein allfälliges Verschulden keine Rücksicht zu nehmen. Dessen ungeachtet stütze das Finanzamt den Abweisungsbescheid auf die Nichtbeantwortung eines Vorhaltes vom 11.3.2008. Dieser Vorhalt sei dem von der Bw. bevollmächtigten Dr.J. zugestellt, von diesem aber weder beantwortet noch an die Bw. bzw. deren persönlich haftenden Gesellschafter weitergeleitet worden.

Dr.J. sei seit 1999 selbständiger Buchhalter und als solcher gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 3 BibuG](#) nicht zur Vertretung vor dem Finanzamt befugt. Die Abgabenbehörde habe gemäß [§ 84 Abs. 1 BAO](#) solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Diese Norm sei von der Finanzverwaltung nicht eingehalten worden. Dr.J. sei für sein Einschreiten bei sämtlichen

Wiener Finanzämtern gut bekannt. Die mangelnde Berechtigung ergebe sich eindeutig aus dem Berechtigungsumfang eines selbständigen Buchhalters. Dass es sich bei Dr.J. um einen solchen handelte, sei aus dem Hinweis „SBH“ auf der ersten Seite des Jahresabschlusses sowie aus der Kanzleistampiglie eindeutig und unzweifelhaft ersichtlich gewesen.

Vollkommen unerklärlich sei, weshalb sich die Bw. ein allfälliges Verschulden der Kommanditistin zurechnen lassen müsse. Beim Einsichtsrecht des Kommanditisten handle es sich um ein Kontrollrecht, nicht um eine Kontrollpflicht. Außerdem könne ein Überwachungsverschulden nur dann relevant sein, wenn es für die Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides kausal gewesen wäre. Davon könne jedoch keine Rede sein.

Das Einsichtsrecht des Kommanditisten in die Bücher und Schriften stehe nur in angemessener zeitlicher Nähe zur abschriftlichen Mitteilung des Jahresabschlusses zu und sei nur insoweit zu gewähren, als es für die Prüfung der Richtigkeit des Jahresabschlusses bzw. der Abrechnung notwendig sei.

Hätte die Kommanditistin schon früher die Übermittlung des Jahresabschlusses verlangt und die zu dessen Überprüfung erforderlichen Unterlagen eingesehen, hätte sie dennoch nicht erkennen können, dass ein Bedenkenvorhalt des Finanzamtes nicht beantwortet worden sei. Denn weder ein Bedenkenvorhalt noch dessen allfällige Erledigung fielen unter die für die Prüfung des Jahresabschlusses bzw. der Abrechnung notwendigen Unterlagen. Ebensowenig stelle der Feststellungsbescheid ein solches Dokument dar, da dieser keinen Einfluss auf den Inhalt des Jahresabschlusses habe und denkmöglich erst nach Erstellung des Jahresabschlusses ergehen könne. Es sei schließlich unergründlich, welchen Einfluss die Wahrnehmung des beschränkten Bucheinsichtsrechts auf die Feststellung des falschen Gewinnaufteilungsverhältnisses hätte haben sollen.

Das Finanzamt gestehe im angefochtenen Bescheid zu, dass ihm aufgrund des vorliegenden Gesellschaftsvertrages die Berücksichtigung des richtigen Gewinnaufteilungsverhältnisses möglich gewesen wäre. Die Unterstellung eines vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Aufteilungsschlüssels ohne konkrete Anhaltspunkte sei grob fahrlässig, weil das Finanzamt übersehen habe, dass der Gesellschaftsvertrag im Akt aufliege, oder aber vorsätzlich willkürlich, weil erkannt worden sei, dass sich die Einkommensteuer der Kommanditistin aufgrund anderer Einkünfte mit einer wesentlich höheren Progression errechne als jene des Komplementärs. In beiden Fällen liege grobes Verschulden des Finanzamtes vor.

Wenn das Finanzamt zur Begründung des Ermessens auf angebliche Überlastung wegen „systematischer“ Antragstellungen gemäß [§ 299 BAO](#) hinweise, sei dies völlig fehl am Platz. Es sei nicht zu erkennen, weshalb ein Antrag gemäß [§ 299 BAO](#) mehr Aufwand erzeugen solle als

eine Berufung und außerdem könne bei richtiger Ermessensübung nur auf die konkreten Verhältnisse, nicht aber auf die „Übung mancher Abgabepflichtiger“ abgestellt werden. 2006 sei für die Bw. das erste Veranlagungsjahr überhaupt gewesen. Für die folgenden Geschäftsjahre seien jeweils antragsgemäße Veranlagungen erfolgt, auch eine Zollprüfung sei kürzlich ohne Feststellungen abgeschlossen worden.

Bei der Ermessensübung sei unter Abwägung der Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden, wobei unter dem Begriff „Billigkeit“ „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“ zu verstehen sei. Dass der Bw. unmittelbar ein finanzieller Schaden entstehe, werde vom Finanzamt ignoriert. Sei aber eine Ermessensübung von unsachlichen Kriterien geleitet, dann sei sie willkürlich und damit rechtswidrig. Das Erkennen, aber Nichtberücksichtigen des massiven finanziellen Schadens der Bw. bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Bescheide sowie das Herbeischreiben eines Verschuldens der Bw. unter gleichzeitigem Ignorieren des behördlichen Verschuldens stelle Willkür dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde legte ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Die Bw. ist eine Kommanditgesellschaft, an der Herr M.S. als Komplementär und Frau B.S. als Kommanditistin beteiligt sind. Vom Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von 1.000 Euro übernimmt der Komplementär eine Stammeinlage von 900 Euro und die Kommanditistin von 100 Euro (§ 4 des Gesellschaftsvertrages). Der ausgeschüttete Gewinn steht den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu (§ 10 Pkt.2 des Gesellschaftsvertrages).

Der Jahresabschluss und die Abgabenerklärungen 2006 wurden vom selbständigen Buchhalter Dr.J. erstellt und beim Finanzamt eingereicht. Der Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 30.10.2008 wurde dem damaligen Vertreter Dr.J. am 5.11.2008 durch Hinterlegung zugestellt. Der Spruch der nach Ergehen eines Bedenkenvorhalts erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 2006 ist laut Feststellung der Abgabenbehörde erster Instanz nicht richtig.

Datiert mit 29.10.2009, eingelangt beim Finanzamt am 30.10.2009, stellte die Bw. einen Antrag auf Aufhebung des Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheides 2006 gemäß § 299 BAO.

Dieser Sachverhalt ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen.

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) 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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Entsprechend der Bestimmung des [§ 302 Abs. 2 lit b BAO](#) sind darüber hinaus Aufhebungen nach § 299 auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Wie dies auch vom Finanzamt im nunmehr angefochtenen Abweisungsbescheid zugestanden wurde, erweist sich der Spruch des Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheides 2006 als nicht richtig. Dieser Ansicht schließt sich der Unabhängige Finanzsenat an.

Der Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) wurde auch innerhalb der im Gesetz vorgesehenen Frist gestellt.

Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) liegen somit vor; ob der Umsatzsteuerbescheid und der Gewinnfeststellungsbescheid 2006 tatsächlich aufgehoben werden, ist jedoch eine Ermessensentscheidung.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“.

Die Billigkeit gebietet die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei, ferner sind auch das bisherige redliche oder unredliche Verhalten des Abgabepflichtigen, seine Einstellung zum Recht und zu

seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu würdigen. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 20 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist z.B. für Aufhebungen gemäß § 299 insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (siehe *Ritz*, aaO, § 20 Tz 8; *Stoll*, BAO-Kommentar, 209).

Grundsätzlich ist für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder der Partei zurückzuführen ist (*Ritz*, aaO, § 299 Tz 59).

Im vorliegenden Fall wären korrekterweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 8.622,40 Euro anstatt von 35.534,57 Euro in Ansatz zu bringen. Im Rahmen der Umsatzsteuer wäre ein Gesamtbetrag der Entgelte in Höhe von 43.802,39 Euro (statt 42.393,50 Euro) und Vorsteuer von insgesamt 4.521,97 Euro zu berücksichtigen. Allein diese Zahlen belegen, dass die Bw. berechtigte Interessen an der Bescheidaufhebung hat. Da das Jahr 2006 das Jahr der Eröffnung des Gewerbebetriebes darstellt, existieren keine Erfahrungswerte im Hinblick auf das steuerliche Verhalten in der Vergangenheit. Das aber bis dato danach von der Bw. an den Tag gelegte steuerliche Verhalten (fristgerechte Erklärungsabgabe) führte zu erklärungsgemäßen Veranlagungen.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Bw. das Verschulden ihres damaligen steuerlichen Vertreters zuzurechnen ist, ist demgegenüber ein Fehlverhalten auch der Abgabenbehörde erster Instanz nicht zu leugnen, die es verabsäumt hat, den selbständigen Buchhalter Dr.J. als Bevollmächtigten abzulehnen und die Bw. davon zu verständigen.

Bei Abwägung aller in Betracht kommender Gesichtspunkte ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben; dem Antrag der Bw. auf Aufhebung des Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheides 2006 war daher stattzugeben.

Wien, am 11. November 2011