

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 9. April 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 28. Jänner 2016 betreffend Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012 und Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer fand im Jahr 2013 eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO verfassten Bericht hielt die Prüferin fest, dass die Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2011 aufgrund der Gewinnermittlung des Beschwerdeführers gemäß § 184 BAO geschätzt worden seien. Aufgrund einer Kontrollmitteilung, welchem Rahmen eine Prüfung der Firma ***1*** GmbH die Gebietskrankenkasse erstellt worden war, sei hervorgekommen, dass der Beschwerdeführer ab 3. Mai 2010 mit der ***1*** GmbH einen Werkvertrag geschlossen habe, welcher auch im Jahr 2011 weitergelaufen sei. Aufgrund der vom Beschwerdeführer monatlich erstellten Rechnungen über € 3.500,00 Seiten für 2011 seien die Einnahmen beziehungsweise Umsätze mit € 42.000,00 geschätzt worden. Die Ausgaben seien vom Beschwerdeführer zumindest glaubhaft gemacht worden und wurden im Bericht über die Außenprüfung mit € -35.278,00 angesetzt, sodass sich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von € 6.722,00 ergaben.

Diesen Feststellungen der Außenprüfung folgend verfasste das Finanzamt den beabsichtigten Einkommensteuerbescheid 2011 am 11. Oktober 2013, welche an die Adresse ***Bf1-Adr***, gerichtet war und in welchem die Einkommensteuer mit € 0,00 festgesetzt wurde.

An dieser Adresse war der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr gemeldet, sondern bereits nach ***2*** (5. Juni 2012 bis 16. Juli 2013) und dann nach ***3*** (16. Juli 2013 bis 10. Februar 2012; in diesen Jahren ausschließlich Hauptwohnsitze, keine Nebenwohnsitze) verzogen. Daher war dieser Bescheid nicht an die korrekte Abgabestelle gerichtet.

Der nach einem Schätzungsauftrag ergangene Einkommensteuerbescheid 2012 datiert vom 13. März 2014, in welchem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Beschwerdeführers mit € 18.884,51 festgestellt wurden und die Einkommensteuer mit € 2.856,00 festgesetzt wurde, erging an den Masseverwalter des Beschwerdeführers, da inzwischen der Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers eröffnet worden war.

Am gleichen Tag wurde ebenfalls der Einkommensteuerbescheid 2013 des Beschwerdeführers vom Finanzamt ***4*** erstellt, welcher genauso an den genannten Masseverwalter gerichtet war.

Gegen das Schriftstück und die zwei Bescheide wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Am 7. Januar 2015 überreichte der Beschwerdeführer persönlich dem Finanzamt ***4*** ein mit 22. Dezember 2014 datiertes Schreiben, in welchem er die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 beantragte. Darin erläutert er, dass das Vertragsverhältnis mit der ***1*** GmbH inzwischen bei einer (weiteren) Prüfung der Gebietskrankenkasse als „Angestelltenverhältnis“ qualifiziert worden und dies auch von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft bestätigt worden sei. Die entsprechenden Unterlagen habe er bereits bei der persönlichen Besprechung mit dem zuständigen Finanzbeamten am 12. Dezember 2014 vorgelegt.

Der oben geschilderte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahren enthält keine physische Adresse sondern nur eine Mobiltelefonnummer und E-Mailadresse.

Inzwischen war der Beschwerdeführer erneut umgezogen und lag sein Wohnsitz in der zuerst in der ***5*** (10. Februar 2014 bis 10. Juli 2014) und war danach bis zum 29. Juni 2015 nicht mehr in Österreich gemeldet, sondern, wie aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes ***4*** vom 13. Januar 2015 hervorgeht, in die USA verzogen.

Seit 29. Juni 2015 hat der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz am ***Bf1-Adr*** und seit 12. Oktober 2017 einen Nebenwohnsitz in der ***6***.

Am 9. Januar 2015 verfasste und versendete das Finanzamt ***5*** die beabsichtigten Wiederaufnahmebescheide für die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 und ebenso die beabsichtigten neuen Sachbescheide für die Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 ohne Zustellnachweis. Diese waren alle an die nicht mehr existenten ehemaligen Wohnort ***3***, adressiert und setzten die Sachbescheide mangels bis zu

diesem Zeitpunkt übermittelter Lohnzettel der ***1*** GmbH das Einkommen des Beschwerdeführers jeweils mit € 0,00 fest.

Erneut verfasste das Finanzamt ***4*** beabsichtigte Bescheide bezeichnete Schriftstücke am 28. Januar 2016, in welchen die Verfahren für die Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 wiederaufgenommen und die jeweiligen Sachbescheide erlassen werden sollten. Alle diese Schriftstücke waren an die Adresse ***3***, adressiert und wurden ohne Zustellnachweis versendet. Der Beschwerdeführer hatte zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz ausschließlich an der Adresse ***Bf1-Adr***.

Ziel dieses Vorgehens des Finanzamtes ***4*** war es, die inzwischen eingelangten Lohnzettel der ***1*** GmbH in den jeweiligen Veranlagungsjahren bei den Einkünften des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen (2011: € 50.675,90, 2012: € 54.224,88, 2013: € 20.683,98). Werbungskosten, welche bei den Bescheiden nach der Außenprüfung als Betriebsausgaben anerkannt worden waren, blieben dabei jedoch unberücksichtigt.

Am 4. Oktober 2016 wurde ein Konkursverfahren gegen den Beschwerdeführer mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

Am 13. Dezember 2017 teilte der Beschwerdeführer nach einem Telefongespräch mit dem zuständigen Sachbearbeiter am 5. Dezember 2017 dem seit 29. Juni 2015 zuständigen Finanzamt ***7*** mit, dass er für die Jahre 2011 bis 2013 keine Einkommensteuerbescheide erhalten habe, da solche nicht an seinen Adresse ***Bf1-Adr***, versendet worden seien. Er bitte um Zustellung, um Rechtsmittel erheben zu können.

Aus drei Aktenvermerken des zuständigen Sachbearbeiters des Finanzamtes geht hervor, dass mehrmals versucht wurde (die vom nicht mehr zuständigen Finanzamt ***4*** verfassten und an die Adresse ***3*** gerichteten) beabsichtigten Bescheide dem Beschwerdeführer zukommen zu lassen. Zuerst am 28. Dezember 2017 ohne Zustellnachweis. Darauf erklärte der Beschwerdeführer am 20. Februar 2018 telefonisch gegenüber dem Sachbearbeiter die Bescheide immer noch nicht erhalten zu haben und kündigt an, diese persönlich abholen zu wollen.

Schlussendlich wurden die mit 26. Januar 2016 datierten vom Finanzamt ***4*** beabsichtigten Bescheide ausgedruckt, nicht verändert und mit RSb-Kuvert an die Adresse ***Bf1-Adr***, am 9. März 2018 dem Beschwerdeführer nachweislich zugestellt.

Wie aus dem Aktenvermerk des ***FA*** vom 30. August hervorgeht, haben interne Nachforschungen ergeben, dass sich in dem am 9. März 2018 mit RSb zugestellten Umschlag die mit 28. Januar 2016 datierten mit dem Briefkopf des Finanzamtes ***4*** versehenen

(neu erstellten) Aktenkopien der von diesem Finanzamt beabsichtigten Bescheide befunden haben.

Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer mit der mit 9. April 2018 datierten und der Post übergebenen Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013, in welcher er vorbrachte, dass die Lohnsteuer normalerweise vom Arbeitgeber an das Finanzamt abgeführt werde. Der Beschwerdeführer gehe daher davon aus, dass die Lohnzettel der Firma ***1*** GmbH nicht korrekt seien und die Lohnsteuer nicht abgeführt worden sei. Die Zahlungen der Firma ***1*** GmbH seien immer Nettobeträge gewesen. Die Abgaben „*führe der Dienstnehmer ab*“. Dies sei, nachdem er eine Anzeige erstellt habe, auch bei der Sozialversicherung und „*nach einer Betriebsprüfung sowie nach einem Gerichtsverfahren passiert*“.

Am 8. November 2018 erließ das Finanzamt eine (an die Adresse ***Bf1-Adr***, gerichtete) Beschwerdeentscheidung zu der oben beschriebenen Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013, welche als unbegründet abgewiesen wurde.

Dazu führte das (zuständige) Finanzamt ***7*** aus:

„Gemäß § 46 (1) EStG 1988 ist die Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Für die Jahre 2011, 2012 und 2013 wurden seitens der TÜV Austria Lohnzettel übermittelt, welche keine Lohnsteuer ausweisen.

*Soll die vorgeschriebene Lohnsteuer bei der Veranlagung angerechnet werden, muss diese dem Arbeitgeber ersetzt und somit persönlich getragen werden. Laut Auskunft des ***1*** wurde bis dato die Lohnsteuer nicht ersetzt.*

Im Falle eines Regresses ist ein berechtigter Lohnzettel mit Lohnsteuerausweis zu übermitteln. Bei Übermittlung berechtigter Lohnzettel wird das Verfahren für die Jahre 2011, 2012 und 2013 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen.“

Im nicht datierten, am 5. Dezember 2018 beim Finanzamt ***7*** eingelangten Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 an das Bundesfinanzgericht behauptete der Beschwerdeführer, dass die ***1*** GmbH im 2018 die aushaftenden Steuern an das zuständige Finanzamt überwiesen habe, die es sich um eine Umqualifizierung des seines Dienstverhältnisses gehandelt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Beschwerdeführer sind am 9. März 2018 vom für ihn zu diesem Zeitpunkt zuständigen ***FA*** mit RSb-Kuvert die mit 26. Januar 2016 datierten beabsichtigten Bescheide für die Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 und zugestellt worden.

Zuvor hatte der Sachbearbeiter die im Akt befindlichen vom nicht mehr zuständigen, im Adressfeld genannten, Finanzamt ***4*** beabsichtigten und an die nicht mehr aktuelle Adresse ***3***, des Beschwerdeführers gerichteten Bescheide erneut ausgedruckt und ohne weitere Bearbeitung in das an die korrekte und auch noch aktuelle Adresse des Beschwerdeführers adressierte Kuvert RSb-Kuvert gegeben und versendet. Auf dem RSb-Brief war als Absender das ***FA*** angegeben.

Gegen den Inhalt dieses RSb-Kuverts die von der belangten Behörde beabsichtigten Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 richtet sich die rechtzeitige gegenständliche Beschwerde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Verfahrensparteien, dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung, soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind und vor allem den vorgelegten Aktenteilen und hier insbesondere den Aktenvermerken der zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes vom 12. Januar 2018, 20. Januar 2018 6. März 2018 und 30. August 2019 (siehe oben die Darstellung unter Punkt I Verfahrensgang)

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Nicht zulässig ist eine Beschwerde unter anderem dann, wenn sie sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet (herrschende Lehre und Judikatur vergleiche etwa Ritz BAO⁶, § 260 Tz 8 ff und die dort zitierten Fundstellen).

Es ist daher zu untersuchen, ob die dem Beschwerdeführer am 26. Januar 2016 nachweislich zugestellten Schriftstücke als Bescheide qualifiziert werden können.

§ 92 BAO lautet:

„(1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder

b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder

c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.“

Dass mit den genannten Schriftstücken beabsichtigt war, die Einkommensteuerpflicht des Beschwerdeführers für die Jahre 2011, 2012 und 2013 zu begründen und dies nach § 92 Abs. 1 lit. a BAO in Bescheidform hätte erfolgen müssen, steht außer Frage.

Die von § 92 Abs. 2 BAO verlangte Schriftform wird in § 96 BAO noch näher definiert. Dieser lautet:

„(1) Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

(2) Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.“

Die dem Beschwerdeführer am 9. März 2018 übermittelten Schriftstücke enthalten eine (wenn auch falsche) Bezeichnung der ausstellenden Behörde und ein (unrichtiges) Datum, aber keine Unterschrift.

Dies liegt daran, dass diese als Bescheide gedachten Schriftstücke ursprünglich im Weg der automationsunterstützten Datenverarbeitung (vom damals schon unzuständigen Finanzamt) im Sinne des § 96 Abs. 2 BAO erstellt worden sind, aber ohne Zustellnachweis an eine Adresse zugestellt worden sind, an welcher der Beschwerdeführer schon längere Zeit nicht mehr gemeldet war. Aus diesem Grund hat der Beschwerdeführer diese auch zu jener Zeit nicht erhalten. Es wäre Sache des Finanzamtes gewesen, die Zustellung von behördlichen Erledigungen, welche ohne Zustellnachweis versendet wurden, zu beweisen (siehe

Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³, § 260 Rz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Dadurch, dass die im (elektronischen) Akt der Finanzverwaltung befindlichen beabsichtigten Bescheide mehr als zwei Jahre nachdem sie mit Hilfe der automationsunterstützten Datenverarbeitung erstellt worden waren, erneut ausgedruckt und vom Sachbearbeiter händisch in ein RSb-Kuvert mit anderer Adressierung als im Kopf der ausgedruckten beabsichtigten Bescheide angegebenen versendet wurden, wurden diese Zweitschriften nicht mehr automationsunterstützt, sondern manuell erstellt und versendet. Damit ist § 96 Abs. 2 BAO auf diesen Vorgang nicht mehr anwendbar, sondern kommt § 96 Abs. 1 BAO zu tragen.

Dies ist für den Beschwerdeführer sogar dadurch erkennbar gewesen, dass die beabsichtigten beschwerdegegenständlichen Bescheide nicht vom Bundesrechenzentrum, sondern vom ***FA*** versendet worden waren (siehe Ritz, aaO., § 96 Tz. 6).

Die erneut ausgedruckten beabsichtigten Bescheide hätten daher unterschrieben werden müssen, um Bescheidqualität für sich in Anspruch nehmen zu können (herrschende Lehre und Judikatur; siehe für viele Ritz, aaO., § 93 Tz 25 ff).

Richtet sich eine Beschwerde wie die gegenständliche des Beschwerdeführers, wie hier gezeigt, gegen Nichtbescheide, ist diese aber - wie im Spruch bestimmt- gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich dieses Erkenntnis auf das Anwenden des Gesetzestextes und die sich daraus ergebende zitierte herrschende Lehre und Judikatur stützt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.