



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Adr, vertreten durch Stemmer Bahl Fend, Steuerberatung KG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, vom 2. Oktober 2009 und vom 6. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 und vom 13. April 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2009 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Nach Einlangen einer mit dem Namenszug „MV“ (Anm.: der volle Name lautet: MJVV) unterzeichneten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für 2008 übermittelte das Finanzamt durch eine Sachbearbeiterin einen Vorhalt an die amtsbekannte inländische Adresse des Antragstellers und ersuchte um einen Tätigkeitsnachweis für die Zeit von 24.5.2008 bis 31.12.2008 sowie um Nachweise betreffend Sonderausgaben und Werbungskosten. Innerhalb noch offener Beantwortungsfrist erging ein weiterer Vorhalt einer anderen Sachbearbeiterin des Finanzamtes, mit welchem Herrn MJVV das Ausfüllen eines Anmeldeformulars, eine Kopie der Grenzgängerbewilligung und ein ausländischer

Jahreslohnzettel mit der Anmerkung abverlangt wurden, es werde zu einer Schätzung der Einkünfte iS des § 184 BAO kommen, falls er dieser Aufforderung nicht nachkommen sollte .

Am 10.9.2009 wurde ein Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, der die „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ in einem geschätzten Betrag in Ansatz brachte und als letzten Satz die Begründung enthielt: *„Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen“*.

In der Folge ereignete sich – für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates aus dem Akteninhalt nicht erkennbar und erst nach schriftlicher Nachfrage beim Finanzanwalt und telefonischer Rücksprache mit ihm rekonstruierbar – Nachstehendes:

Eine Frau MM erschien mit dem genannten Einkommensteuerbescheid innerhalb offener Rechtsmittelfrist, nämlich am 2.10.2009, im Info Center des Finanzamtes. Sie legte –jeweils Herrn MJVV betreffend - eine Personenversicherungsbestätigung, ein ausgefülltes Formular über Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit, Lohnblätter der GAAG für den Zeitraum 26.5.2008 bis 28.12.2008 sowie einen Lohnzettel der X Anstalt für den Zeitraum 1.1.2008 bis 23.5.2008 vor.

Auf dem mitgebrachten Bescheid ist der, offensichtlich von einem Finanzamtsorgan stammende, handschriftliche Vermerk zu lesen: *„AST (Anm.: vermutlich „Antragstellerin“) bestand auf Annahme. Laut AST wurde die Berufung bereits mit XY (Name einer Finanzamtssachbearbeiterin) gemacht und es würden nur noch die Lohnausweise fehlen.“*

Darunter befindet sich in roter Farbe der Stempel „Finanzamt Feldkirch, 2. Okt. 2009, InfoCenter“, neben diesem ein Unterschriftszug „MM“.

Am 3.11.2009 wurde ein als Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO bezeichneter Bescheid erlassen, der als steuerliche Bemessungsgrundlage die von Frau MM nachgereichten Unterlagen heranzog. Bis auf den – nun weggelassenen - letzten Satz war die Begründung gleichlautend mit der des Erstbescheides. Sie enthielt keinen Hinweis auf eine Berufung oder ein Berufungsvorbringen.

Daraufhin langte ein als „Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3.11.2008“ bezeichnetes Rechtsmittel ein. Darin führte der Bescheidadressat und Berufungswerber durch seine steuerliche Vertretung aus: Er habe in der Zeit von 27.5.2008 bis zum 20.4.2009 einen Doppelwohnsitz gehabt. Einerseits im inländischen A, andererseits im schweizerischen S. Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei S gewesen, wo eine große Gemeinde von etwa 17.000 Portugiesen lebe, darunter viele Freunde und Verwandte des

Berufungswerbers. Er als Portugiese habe sich deshalb dort „wie zu Hause“ gefühlt. Österreich stehe somit für den fraglichen Zeitraum kein Besteuerungsrecht zu. Die Wohnung in A habe er nur behalten, weil er als Leasingarbeiter nicht wusste, wie lange er in S arbeiten werde, zudem habe er eine sehr günstige Vereinbarung mit dem Vermieter getroffen.

Beigelegt waren:

Passkopie mit Schweizer Aufenthaltsgenehmigung bis 24.5.2009,

Mietvertrag in französischer Sprache zwischen dem Berufungswerber als Mieter und RM als Vermieter über ein möbliertes „Studio“ in CH, Adr1, für eine Mietdauer von 25.9.2008 bis 1.4.2009 zum Preis von (S)Frs 550,00

Eine Bestätigung der GA AG, dass der Berufungswerber von 27.5.2008 bis 21.4.2009 als Schlosser durchgehend im Kanton W gearbeitet habe,

Die bereits von Frau MM eingereichten Lohnblätter der GA AG,

4 Seiten der M AG, A, betreffend die Stromverrechnung zum Haushalt Adr2, für den Zeitraum 1.4.2008 bis 16.3.2009, Seite 1 ausweisend eine Gutschrift von 380,25 €, datiert mit 15.4.2009.

Das Rechtsmittel wurde ohne Durchführung weiterer Erhebungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Erledigung vorgelegt.

Am 13.4.2010 wurde ein Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen. Er enthielt keine Begründung und errechnete die Steuer auf Grundlage von Einkünften der X Anstalt (27.4. bis 31.12.2009), der B (1.8. bis 31.8.2009) und von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug. Gegen diesen Bescheid wurde auf elektronischem Weg eine Berufung übermittelt. Soweit für den Unabhängigen Finanzsenat erkenntlich, wurde die Berufung unter Verweis auf das anhängige Verfahren für 2008 damit begründet, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich in der Schweiz befunden habe und für die von der GA AG bezogenen Einkünfte keine Steuerpflicht in Österreich bestehe.

Die Berufung wurde ohne Durchführung von Erhebungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Erledigung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde II. Instanz die Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung nach dem ersten Satz der Bestimmung zu ergehen hat (Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung), 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.

Nach § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die die Abgaben begründenden Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 276 Abs. 1 und 6 BAO haben die Finanzämter der Berufungsbehörde Rechtsmittel erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen, somit in sachverhaltsbezogener Hinsicht **entscheidungsreif**, vorzulegen.

Für den Streitfall ist festzustellen: Wohl wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2008 Ermittlungen im Vorhalteweg durchgeführt und in diesen für den Fall der Nichtbeantwortung eine Schätzung gemäß § 184 BAO angekündigt. Als die Antwort bzw. Unterlagennachreichung nicht zeitgerecht erfolgte, wurde der Bescheid auf zum großen Teil geschätzten Grundlagen erlassen, ohne dass dem Berufungswerber in Wahrung des Parteiengehörs das Schätzungsergebnis, die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewendete Schätzungsmethode zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht worden wären (Ritz, BAO³, § 115, Tz 18 mit Verweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur). Insoweit hat die Abgabenbehörde I. Instanz die ihr obliegende amtswegige Ermittlungspflicht - zu ihr gehört auch die Einräumung des Parteiengehörs - zur Erforschung der für die Abgabepflicht wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse verletzt (§ 115 Abs. 1 und 2 BAO).

Es darf angenommen werden, dass der Berufungswerber, wäre ihm das Schätzungsergebnis vorab zur Stellungnahme bekanntgegeben worden, den Einwand des Lebensmittelpunktes in der Schweiz vorgebracht hätte, was zu weiteren Ermittlungen hätte führen müssen.

Wenn auch rein aufgrund der Aktenlage nicht erkenntlich, lässt sich doch durch die nachträgliche Rekonstruktion feststellen, dass das Anbringen der am 2.10.2009 persönlich im Finanzamt erscheinenden Frau MM als Berufung gegen den Bescheid vom 10.9.2009 (§ 250 Abs. 1 lit. a BAO) zu verstehen war. Die mit der Ausfertigung des angefochtenen Bescheides vorgelegten Unterlagen sollten die tatsächlichen Bescheidgrundlagen dokumentieren (§ 250 Abs. 1 lit. b und c BAO). Als Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO lässt sich

konkludent infolge Einreichung der Lohnblätter der GA AG ableiten, die Schätzung entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Dem Finanzamt ist zur Last zu legen, dass dem auf der Bescheidausfertigung angebrachten Aktenvermerk, die Berufung sei bereits mit der Finanzbeamtin XY „gemacht worden“, offenbar keine Untersuchungen folgten, befinden sich doch im Akt weder eine schriftlich formulierte Berufung noch Aufzeichnungen der Frau XY (Niederschrift?) über eine Berufungseinbringung. Eine Unterschrift des Berufungswerbers ist nicht ersichtlich, lediglich jene der Frau MM. Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wurde es aber unterlassen, Frau MM zu fragen, in welchem Verhältnis sie zum Berufungswerber stehe und ob sie bevollmächtigt sei.

Wenn auch mit einigem guten Willen das Anbringen der Frau m wie oben umschrieben als den Anforderungen des § 250 BAO hinsichtlich Inhalt einer Berufung entsprechend eingestuft werden kann, ist der Mangel nach § 85 Abs. 2 BAO (idF BGBl. Nr. 660/1989 bis 25.3.2009), nämlich das Fehlen der Unterschrift des Berufungswerbers, nicht übersehbar. Es wäre jedenfalls seitens der Abgabenbehörde I. Instanz mit einem Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO (idF BGBl. Nr. 194/1961 bis 25.3.2009) zur Nachreichung der Unterschrift vorzugehen gewesen bzw. es wäre im Wege eines Mängelbehebungsauftrags eine schriftliche Bevollmächtigung der Frau m anzufordern gewesen. Auch insoweit hat die Abgabenbehörde I. Instanz ihr obliegende Ermittlungen unterlassen und ohne Weiteres eine Berufungsvorentscheidung ausgefertigt.

Da – wie aus dem Spruch ersichtlich – eine Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO angezeigt war, erübrigt sich eine Analyse dahingehend, ob die Berufungsvorentscheidung, die iS des § 289 BAO *uno actu* aufzuheben war, schon *per se* aufgrund des unterlassenen Mängelbehebungsauftrages infolge fehlender Unterschrift bzw. fehlender Vollmacht rechtswidrig war (diese Rechtsfolge tritt jedenfalls bei unbeachtet gelassenen inhaltlichen Mängeln iS des § 250 BAO ein, siehe *Ritz, BAO³, § 275, Tz 3*; die unter die Formmängel nach § 85 BAO idF BGBl. Nr. 660/1989 einzureihende fehlende Unterschrift bzw. fehlende Vollmacht zieht bei unterlassenem Mängelbehebungsauftrag offenbar noch nicht die Rechtswidrigkeit der nachfolgenden meritorischen Berufungserledigung nach sich, *vgl. Ritz, BAO³, § 85, Tz 14 ff*).

Als der Berufungswerber in Reaktion auf die Berufungsvorentscheidung durch seine steuerliche Vertretung einen Vorlageantrag einbrachte, auf seinen Schweizer Wohnsitz verwies und eine Reihe von Unterlagen einreichte (siehe oben) führte die Abgabenbehörde I. Instanz wiederum entgegen der Anordnung nach § 276 Abs. 6 BAO und ohne darauf Bedacht zu nehmen, dass im Berufungsverfahren gemäß § 280 BAO kein Neuerungsverbot besteht, keinerlei Ermittlungsschritte durch, sondern legte den Fall sogleich der Abgabenbehörde II.

Instanz vor. Sie ging sogar noch einen Schritt weiter und setzte in Kenntnis des berufungswerberischen Vorbringens - ohne auf dieses einzugehen und ohne den Bescheid zu begründen - die Einkommensteuer für 2009 ebenfalls fest.

Durch den geschilderten Verfahrensablauf wird der Schwerpunkt der Sachverhaltsermittlung auf die Rechtsmittelbehörde II. Instanz verlagert. Die Abgabenbehörde I. Instanz delegiert gleichsam in Umkehrung der Bestimmung des § 279 BAO ihre Ermittlungszuständigkeit an den Unabhängigen Finanzsenat und stellt sich damit klar in Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers, der mit der Einrichtung eines zweistufigen Instanzenzuges u. a. eine verfahrensökonomisch zweckmäßige Aufgabenverteilung im Auge hatte (Vgl. UFS 30.9.2009, RV/0549-G/09).

Wären die fehlenden Erhebungen von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführt worden, so hätten deren Ergebnisse zu einem anderslautenden Bescheid führen können.

Im weiteren Verfahren wird diese daher zu ermitteln haben:

Ist Frau MM die Lebensgefährtin des Berufungswerbers (erstmal nach Nachfrage der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates beim Finanzanwalt ergaben sich Hinweise darauf)?

Bestand zwischen Frau M und dem Berufungswerber in den Jahren 2008 und 2009 eine aufrechte Lebensgemeinschaft bzw. besteht sie auch noch heute (hierauf weist die Geburt des Kindes AN hin, das laut erstmal nach Nachfrage durch die Referentin des UFS auftauchendem Familienbeihilfenaktauszug 2008 geboren wurde und als dessen Vater der Berufungswerber angegeben ist; ebenso die Geburt des 2010 geborenen Kindes AI)?

Laut ebenfalls erstmal nach Tätigwerden der Referentin des UFS auftauchenden Melderegisterauszügen betreffend den Berufungswerber und Frau M war letztere an der Adresse Adr3, von 31.3.2008 bis 5.11.2008 gemeldet, der Berufungswerber von 31.3.2008 bis 29.10.2009. Wohin (zu wem?) ist Frau M ab 5.11.2008 verzogen? Stand die Wohnung Adr3 in der Folge leer (Stromabrechnung)?

Von 4.5.2009 bis 30.3.2010 liegt eine Nebenwohnsitzmeldung des Berufungswerbers an der Adresse Adr4 (Z), auf. Diese Adresse ist auch als aktuelle Zustelladresse im Akt genannt. Um welche Art Wohnsitz handelt es sich dabei?

Nach Abklärung der genannten Fragen wird unter Berücksichtigung des Umstandes, dass offenbar in Österreich und der Schweiz Wohnsitze vorlagen, der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu bestimmen sein. Hierbei werden die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen abzuwägen sein, die die gesamte Lebensführung des Abgabepflichtigen umfassen, wobei das Überwiegen ausschlaggebend sein wird. Der Abgabenbehörde I. Instanz steht es frei, weitere Fragen anzuschließen, die der Ermittlung des Lebensmittelpunktes dienlich sind.

Für die vorliegende Bescheidbehebung sprechen auch verfahrensökonomische Überlegungen, müsste doch bei Vornahme der Ermittlungen, die die Abgabenbehörde I. Instanz bisher vermissen ließ, durch die Rechtsmittelbehörde jener das Erhebungsergebnis zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werden. Dieser Verfahrensschritt erübrigt sich, wenn die Abgabenbehörde I. Instanz die Sachverhaltsermittlung, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, selbst durchführt. Zudem ist zu erwarten, dass das Verfahren nach entsprechender Klärung erstinstanzlich abschließend zu erledigen sein wird.

Im Hinblick auf die Ermessensübung ist im Übrigen auf die geltende Rechtsprechung des VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315) zu verweisen: Es würde die Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Intention des Gesetzgebers ist es, für die Berufungsbehörde die Wahrnehmung ihrer umfassenden Kontrollbefugnis sicherzustellen, nicht jedoch, ihr die Position einer Behörde zuzuordnen, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen hat (Ritz, BAO³, § 289, Tz 5). Hiezu ist vielmehr die Abgabenbehörde I. Instanz aufgerufen.

Aus den genannten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. September 2011