



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes xx vom 25. Mai 2010 betreffend Zurückweisung des Vorlageantrages gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 entschieden:

Die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 wird gem. § 289 Abs. 2 BAO wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Zurückweisung des Vorlageantrages wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) hat am 26. November 2009 einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem es neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) „wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen“ im Schätzungsweg ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12.000,00 € der Besteuerung unterzogen hat. Der Bw hat am 1. Dezember 2009 beim Finanzamt kommentarlos eine Einkommensteuererklärung für 2008 eingereicht, in der er lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) erklärt hat. Am 4. Dezember 2009 hat das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an den Bw gerichtet, das der Bw mit Schreiben vom 12. Jänner 2010 beantwortet hat. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2010 hat das Finanzamt die Berufung im Ergebnis wegen unvollständiger Beantwortung des Ergänzungsersuchens als unbegründet abgewiesen. Mit Schreiben vom 15. März 2010, das vom Finanzamt als Vorlageantrag (an die Abgabenbehörde

zweiter Instanz) gewertet wurde, hat der Bw sich gegen die „*Abweisung seines Einspruches – eingebracht am 13.1.2010*“ verwehrt.

Das Finanzamt hat den Vorlageantrag vom 18.3.2010 (= Eingangsdatum beim Finanzamt) mit Bescheid vom 25. Mai 2010 zurückgewiesen und die Zurückweisung im Wesentlichen damit begründet, der Antrag vom 15.3.2010 sei unter Berücksichtigung eines üblichen Postlaufes von drei Tagen verspätet eingebracht worden.

Der Berufungswerber hat gegen den Zurückweisungsbescheid mit Schriftsatz vom 27. Mai 2010 „*Einspruch*“ (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl Berufung*) erhoben und begründend vorgebracht, er habe die „*Zurückweisung*“ (*Anmerkung der Referentin des UFS: gemeint wohl: die Berufungsvorentscheidung des FA*) erst am 16.2.2010 erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Abs. 2 leg. cit. bestimmt, dass gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden kann (**Vorlageantrag**).

Gem. § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Abs. 2 leg. cit. bestimmt, dass eine Berufung nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden darf, weil sie vor Beginn der Berufsfrist eingebracht wurde.

Die Zurückweisung der Berufung (bzw. dem § 276 Abs. 4 zweiter Satz BAO zufolge des Vorlageantrages an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) hat mit Bescheid zu erfolgen. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt) als auch jener zweiter Instanz.

Gem. § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gem.

lit. a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Der Berufungswerber hat im Schreiben vom 15. März 2010, das vom Finanzamt zu Recht als Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung gewertet wurde, ursprünglich nicht behauptet, er habe die Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2010 erst am 16. Februar 2010 erhalten. Laut Auskunft des Finanzamtes (E-Mail vom 20. Mai 2010) gibt es auf Seiten des Finanzamtes keine Anhaltspunkte dafür, dass Hindernisse einer unverzüglichen (ordnungsgemäßen) Versendung des EDV-Bescheides entgegengestanden wären. Deshalb ist das Finanzamt auch davon ausgegangen, dass die Zustellung unter Berücksichtigung eines üblichen Postlaufes von drei Tagen erfolgt sei und demnach der Vorlageantrag vom 15.3.2010, der beim Finanzamt am 18.3.2010 eingelangt ist, verspätet eingebracht worden sei. Da aber die Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt nicht mit Rückscheinbrief versendet worden ist, liegt dem Unabhängigen Finanzsenat kein Nachweis darüber vor, wann die Berufungsvorentscheidung dem Bw tatsächlich zugestellt wurde. Das Finanzamt hat keine Unterlagen vorgelegt, aus denen eine frühere Zustellung als sie nunmehr in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid erstmals behauptet wurde, ableitbar wäre. Unter den gegebenen Umständen kann aber dem in der Berufung erhobenen Einwand des Bw, er habe die „Zurückweisung“ (gemeint: Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes) erst am 16.2.2010 erhalten, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Der Tag der Zustellung setzt die Berufungsfrist in Gang, gibt aber keine Auskunft über die Rechtzeitigkeit der Einbringung des Vorlageantrages. Berufungen bzw. Vorlageanträge an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sind fristgerecht, wenn sie spätestens am letzten Tag der Berufungsfrist eingebracht werden. Die Vorlage ist aber selbst unter Berücksichtigung der Zustellung am 16.2.2010 verspätet eingebracht worden, zumal sie - wie sich aus dem Spruch des Zurückweisungsbescheides ergibt - erst *am 18. März 2010* (Eingang per Post) beim Finanzamt eingelangt ist. Die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages ist bei (laut Bw) Zustellung am 16. Februar 2010 am 16. März 2010 abgelaufen. Der Bw hat in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid weder behauptet noch durch Vorlage des Postaufgabebescheines (oder auf andere Weise) nachgewiesen, dass er den Vorlageantrag am letzten Tag der Rechtsmittelfrist (16. März 2010) zur Post gegeben habe. Nur diesfalls wäre ab von einer **fristwahrenden Einbringung durch Postaufgabe am letzten Tag der Rechtsmittelfrist** auszugehen gewesen (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 18). Die bloße Behauptung, er habe die Berufungsvorentscheidung erst am 16. Februar 2010 erhalten, ersetzt nicht den Nachweis der fristwahrenden Einbringung des Vorlageantrages. Macht der Bw überdies (erstmalig) in der Berufung gegen die Zurückweisung ungewöhnliche Umstände (die Zustellung eines EDV-Bescheides im Inland (Bw und FA beide in Bundesland) vom 21.1.2010 erst am 16.2.2010) geltend, ist es seine

Aufgabe, ohne neuerliche Aufforderung durch die Behörde der Berufung den erforderlichen Nachweis dafür anzuschließen, dass er entgegen der ursprünglichen Annahme der Abgabenbehörde den beim Finanzamt am 18.3.2010 eingelangten Vorlageantrag fristgerecht eingebracht hat (vgl. zur erhöhten Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse behauptet werden bzw. vorliegen: Ritz, BAO³, § 115 Tz 13).

Selbst wenn der Bw aber den erforderlichen Nachweis erbracht hätte, wäre der Vorlageantrag aber nach Ansicht der Referentin aus einem anderen Grund zurückzuweisen und die Berufung aus diesem Grund abzuweisen. Das Finanzamt hat dem Bw – wie dem UFS mit E-Mail vom 7. Juni 2010 mitgeteilt wurde – im Rahmen der automatisierten Erklärungsüberwachung (laut handschriftlichem Vermerk des Finanzamtes im Veranlagungsakt am 22.12.2008) eine Einkommensteuererklärung für 2008 zugesandt. In weiterer Folge wurde er mit Erinnerungsschreiben vom 5. August 2009 und vom 14. September 2009 (unter Androhung einer Zwangsstrafe von 200,00 €, die letztlich nicht verhängt wurde) zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2008 aufgefordert. Da der Bw auch bis zum Ablauf der letzten Nachfrist am 20. Oktober 2009 keine Einkommensteuererklärung eingereicht hatte, hat das Finanzamt am 26. November 2009 einen Einkommensteuerbescheid für 2008 (Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erlassen. Der Bw hat beim Finanzamt am 1. Dezember 2009 kommentarlos persönlich (laut FA Selbststempler) eine Einkommensteuererklärung für 2008 eingereicht. Das Finanzamt hat die eingereichte Einkommensteuererklärung - wie sich aus der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ergibt - deshalb als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26. November 2009 gewertet (vgl.), weil sie *"innerhalb der Rechtsmittelfrist"* eingebracht worden sei.

Diesbezüglich ist zunächst festzustellen, dass auch der Einkommensteuerbescheid 2008 (ebenso wie die BVE) nicht mit Rückscheinbrief versendet wurde, sodass auch für die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2008 kein Zustellnachweis vorliegt, aus dem das Datum der Zustellung an den Bw ersichtlich wäre. Unter diesen Umständen kann aber nicht begründet festgestellt werden, dass der Einkommensteuerbescheid 2008 dem Bw bereits vor Einreichung der Abgabenerklärung zugestellt worden wäre. Nur dann, wenn der Bescheid dem Bw bereits vor Einreichen der Einkommensteuererklärung (1.12.2009) zugestellt worden wäre, konnte die Rechtsmittelfrist zu laufen beginnen, und nur diesfalls wäre die Feststellung des Finanzamtes (FA) zutreffend gewesen, die Einkommensteuererklärung 2008 sei *"innerhalb der Rechtsmittelfrist"* eingebracht worden.

Allerdings ist es fallbezogen nicht entscheidungswesentlich, ob der Bescheid dem Bw bereits vor bzw. am Tag der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2008 zugestellt worden war. Gem. § 273 Abs. 2 BAO darf eine Berufung nämlich nicht schon deshalb als unzulässig

zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde. Wird die Berufung vor Zustellung des angefochtenen Bescheides eingebracht, so ist nach dem Erk. des VwGH vom 4.4.1990, 89/13/0190, nach seiner Zustellung ein Mängelbehebungsauftrag wegen § 250 Abs. 1 lit. a BAO (Bezeichnung des angefochtenen Bescheides) zu erlassen. Dies wird aber nicht stets zu erfolgen haben, da die Angabe des Datums des angefochtenen Bescheides nicht zwingend zu seiner Bezeichnung nötig ist (so kann etwa auch die Wiedergabe des Bescheidinhaltes nach dem Erk. des VwGH vom 20.2.1964, 1786/63, ausreichend sein (Ritz, BAO³, § 275 Tz 10 - § 275 BAO - seit 26.3.2009 nicht mehr im Rechtsbestand, § 85 Abs. 2 BAO wurde geändert (AbgRefG 2009, BGBl. I 2009/20)). Voraussetzung ist allerdings, dass ein Schriftsatz vorliegt, der als Berufung zu werten ist.

Entscheidend ist fallbezogen daher, ob überhaupt eine Berufung iSd. § 250 Abs. 1 BAO gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vorlag. Verneint man dies, hätte kein Anbringen (zur Verfolgung von Rechten) vorgelegen, über das das FA gem. § 311 (1) BAO zu entscheiden gehabt hätte.

Gem. § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Das Finanzamt ist in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ohne nähere Auseinandersetzung mit dem objektiven Erklärungswert davon ausgegangen, die vom Bw eingereichte Einkommensteuererklärung 2008 sei als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 zu werten. Dieser Ansicht vermag sich die Referentin allerdings aus nachstehend angeführten Gründen nicht anzuschließen. Selbst wenn die Einkommensteuererklärung 2008 innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht worden sein sollte, verleiht ihr dies nicht automatisch die Rechtsqualität einer Berufung.

Es trifft zwar zu, dass es für die Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufällige verbale Formen, sondern auf den Inhalt ankommt. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach Außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (vgl. z. B. VwGH 20.2.1998, 96/15/0127).

Bei einer mehrdeutigen Parteienbekundung hat die Behörde deren Sinn nicht in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei nach der Beurteilung der Behörde am

günstigsten wäre (Ritz, BAO³, § 85 Tz 1 mwN). Für die Beurteilung von Parteianträgen ist das Erklärte, nicht das Gewollte maßgeblich.

Eine Erklärung, einen konkret zu bezeichnenden Bescheid inhaltlich bekämpfen zu wollen (Prozesserklärung), ist der kommentarlos eingereichten Abgabenerklärung (fallbezogen Einkommensteuererklärung) nicht zu entnehmen, weshalb auch kein Mängelbehebungsauftrag (§ 85 BAO) zu erlassen war und auch nicht wurde. Eine inhaltliche Verbindung zu dem vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 wird vom Bw mit der kommentarlosen Einreichung einer Einkommensteuererklärung für 2008 in keiner Weise hergestellt. Wird aber der Bescheid, der bekämpft werden soll, nicht einmal datumsmäßig oder in anderer Form bezeichnet, muss zumindest eine konkrete Bezugnahme auf den Inhalt des (allenfalls auch noch nicht ergangenen, aber zu erwartenden) Bescheides, der angefochten werden soll, erfolgen, um überhaupt von einer (wirksamen) Prozesserklärung ausgehen zu können. Auf der vom Bw für 2008 eingereichten Einkommensteuererklärung befindet sich keinerlei Hinweis bzw. Bezugnahme auf den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 26.11.2009 noch auf dessen Inhalt.

Parteienerklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Der objektive Erklärungswert einer kommentarlos (d.h. ohne entsprechende Bezugnahme auf einen Bescheid, gegen den sie sich inhaltlich richtet) eingereichten Einkommensteuererklärung liegt nach Ansicht der Referentin darin, der Abgabenbehörde erster Instanz als bescheiderlassende Behörde die in einem konkreten Veranlagungszeitraum erwirtschafteten Einkünfte bzw. das erzielte Einkommen bekannt zu geben und bei Bestehen einer Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung, diese auf diese Weise zu erfüllen. Dass die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2008 am 1.12.2009 der Erfüllung jener Verpflichtung, zu der der Bw mehrfach vom FA (auch unter Androhung einer Zwangsstrafe) vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides erfolglos aufgefordert worden war, und damit der Bekanntgabe der Einkünfte / des Einkommens 2008 gedient hat, kommt nach Ansicht der Referentin auch im Schreiben des Bw vom 27.5.2010 (Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid) deutlich zum Ausdruck, worin der Bw ausführt, er berufe sich auf den abgegebenen „*Lohnsteuerausgleichsantrag 2008*“ (gemeint wohl die am 1.12.2009 eingereichte Einkommensteuererklärung, da laut Auskunft des FA (E-Mail vom 7. Juni 2010) ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2008 nicht (zusätzlich) eingereicht wurde), *in dem sein Einkommen angeführt*“ worden sei.

Eine kommentarlos eingereichte Einkommensteuererklärung kann auch nicht im Auslegungsweg als Berufung gedeutet werden. Dies auch dann nicht, wenn die Einkommensteuererklärung beim FA – wie im gegenständlichen Fall – (bezogen auf das Ausfertigungsdatums des

Bescheides) in (möglicherweise auch nur zufälliger) zeitlicher Nähe zum Ausfertigungszeitpunkt des Einkommensteuerbescheides 2008 eingereicht wird.

Dass es sich bei der am 1.12.2009 eingereichten Einkommensteuererklärung 2008 nicht um eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 26. November 2009 gehandelt hat, hat der Bw im Übrigen aus Sicht der Referentin zweifelsohne selbst damit zum Ausdruck gebracht, dass er sich im Schreiben vom 15. März 2010 (Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) gegen die *„Abweisung seines Einspruches – eingebracht am 13.1.2010“* (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl vom 12.1., da im Veranlagungsakt kein Schreiben mit der Datierung 13.1.2010 vorliegt und die Einkommensteuererklärung bereits am 1.12.2010 eingereicht wurde) verwehrt hat. Bei diesem Schreiben handelt es sich aber um die Beantwortung des vom Finanzamt am 4.12.2009 an den Bw gerichteten Vorhaltes.

Da der Bw in der Berufung vom 27.5.2010 gegen den Zurückweisungsbescheid offensichtlich neuerlich die Vorhaltsbeantwortung (er spricht von der *„Ergänzung vom 12.1.“*) als *„Einspruch“* (richtigerweise Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ansieht, ist darauf hinzuweisen, dass die Vorhaltsbeantwortung über Ersuchen des FA (Vorhalt) vom 4.12.2009 erfolgt ist. Eine Vorhaltsbeantwortung kann aber - selbst wenn sie zufälligerweise innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht wird - schon deshalb nicht als Berufung gewertet werden, weil eine solche grundsätzlich über Ersuchen der Behörde erfolgt, während eine Berufung von einem Abgabepflichtigen ohne behördlichen Auftrag, d.h. aus eigenem Antrieb erhoben bzw. eingebracht wird. Im Übrigen liegt der objektive Erklärungswert einer Vorhaltsbeantwortung darin, auf konkrete Fragen des Finanzamtes, die der weiteren Sachverhaltsklärung dienen sollen, zu antworten und allenfalls Beweismittel für ein erstattetes Vorbringen vorzulegen.

In Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falles geht die Referentin daher davon aus, dass die vom Bw beim Finanzamt am 1. Dezember 2009 persönlich eingereichte Einkommensteuererklärung 2008 nicht als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 gewertet werden kann. Dem (diesfalls zwingenden) Ausspruch der Zurückweisung des Vorlageantrages steht die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung nicht entgegen (vgl. VwGH 20.3.1989 mwN). Vielmehr ist die vom Finanzamt mangels Berufung rechtswidrig infolge Unzuständigkeit erlassene Berufungsvorentscheidung gem. § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben und der Vorlageantrag vom 15.3.2010 mangels Vorliegens eines Anbringens (§ 85 Abs. 1 BAO), das als Berufung (§ 250 Abs. 1 BAO) zu werten ist, als unzulässig zurückzuweisen. Ein Vorlageantrag setzt aber unabdingbar eine Berufung bzw. wirksame Berufungsvorentscheidung voraus (vgl. Ritz, BAO³, § 276 Tz 26). Der Einkommensteuerbescheid 2008 ist sohin bereits mangels Einbringung eines Anbringens, das

als Berufung zu werten war, in Rechtskraft erwachsen. Unter diesen Umständen ist es aber auch nicht mehr von Bedeutung, ob der Vorlageantrag gegen die in Folge Aufhebung nicht mehr im Rechtsbestand befindliche Berufungsvorentscheidung rechtzeitig eingebracht wurde oder nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Juli 2010