



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle X
Senat Y

GZ. RV/0367-I/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 6. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 und 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Eingaben vom 13. März 2003 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2001 und 2002. Aus den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Verwaltungsakten ist ersichtlich, dass dabei unter Hinweis auf einen "Ordner (Auslandsbezüge)" die Steuerfreistellung von Bezügen eines Arbeitgebers nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begehrt wurde. Dieser Ordner ist in den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2003 wurde das für den in Rede stehenden Arbeitgeber, dessen steuerpflichtig ausbezahlte Bezüge nach Ansicht des Abgabepflichtigen steuerfrei zu behandeln wären, zuständige Betriebsstättenfinanzamt ersucht, den Sachverhalt zu prüfen.

In einem am 18. September 2003 per Fax übermittelten Schreiben wiederholte der Steuerpflichtige sein Begehren und führte zudem aus, er möchte "gleichzeitig gegen die ergehenden Bescheide berufen".

In den Einkommensteuerbescheiden vom 6. Oktober 2003 wurde diesem Begehren - ohne dies zu begründen - nicht Rechnung getragen.

Das Finanzamt wertete das Schreiben vom 18. September 2003 als zulässige Berufung (§ 273 Abs. 2 BAO). Da diese jedoch nicht den Voraussetzungen des § 250 BAO (insbesondere wegen der fehlenden Begründung) entsprochen hat, wäre seitens des Finanzamtes mit einem Mängelbehebungsauftrag vorzugehen gewesen. Diesen gebotenen Verfahrensschritt hat das Finanzamt unterlassen.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2003 antwortete das Betriebsstättenfinanzamt auf das Ersuchen des Wohnsitzfinanzamtes vom 10. Juli 2003 und teilte mit, dass es sich bei der vom Steuerpflichtigen angeführten Auslandstätigkeit um "eine nichtbegünstigte Personalgestellung an einen ausländischen Arbeitgeber" gehandelt hätte.

Ohne dem Berufungswerber eine Möglichkeit zur Stellungnahme zu diesen Ausführungen einzuräumen, wozu sie nach § 115 Abs. 2 BAO verpflichtet gewesen wäre, wurden am 29. Oktober 2003 das Begehren abweisende Berufungsvorentscheidungen erlassen, in welchen ausgeführt wurde: "Im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Betriebsstättenfinanzamt wurde festgestellt, daß es sich bei den Bezügen aus der Auslandstätigkeit bei der Firma M. nicht um steuerfreie Einkünfte gemäß § 3 Absatz 10 des Einkommensteuergesetzes handelt. Der von Ihnen beantragten Ansetzung als steuerfreie Bezüge konnte daher nicht entsprochen werden."

Mit Fax vom 24. November 2003 berief der Steuerpflichtige neuerlich und gab bekannt, dass seine Tätigkeiten im Ausland im Wesentlichen in der Beaufsichtigung von Tiefbau- und Kabelverlegearbeiten bestanden hätten.

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Vorlageantrag und legte den – wie oben ausgeführt offensichtlich unvollständigen – Verwaltungsakt dem unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor.

Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz, denen ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht voll entsprochen wird, haben nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes. Anzustreben ist eine leicht lesbare Erzählung, die knapp und dennoch vollständig, präzise und gleichzeitig anschaulich den rechtlich bedeutsamen Sachverhalt soweit beschreibt, dass ein des Falles Unkundiger weiß, was sich zugetragen hat (VwGH 27.2.2002, 97/13/0222).

Es genügt daher nicht, wenn der Bescheid lediglich das Ergebnis einer – im gegenständlichen Fall auf Grund des Verwaltungsaktes nicht nachvollziehbaren – rechtlichen Würdigung enthält,

nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, auf welchen Sachverhalt sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153), welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel erbracht hat (VwGH 26.5.1997, 96/17/0459); es ist ferner darzulegen, was die Abgabenbehörde im Fall des Vorliegens allenfalls widerstreitender Beweisergebnisse bewogen hat, ein Beweismittel anderen Beweismitteln vorzuziehen bzw. gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (VwGH 26.11.2003, 98/13/0173; uva).

Die angefochtenen Bescheide enthalten überhaupt keine Begründung. Die Berufungsvorentscheidungen enthalten lediglich die oben dargestellten Ausführungen. Auf welchen Sachverhalt und welche konkreten Ermittlungsergebnisse sich diese Feststellungen im Einzelnen stützen, wurde nicht dargelegt.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Aus dem Verwaltungsakt, den bekämpften Bescheiden und den Berufungsvorentscheidungen ist in keiner Weise nachvollziehbar, von welchem Sachverhalt die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgegangen ist. Auch der Verwaltungsakt ist – wie bereits erwähnt – offensichtlich nicht vollständig.

Im Hinblick auf die der Abgabenbehörde erster Instanz schon vor der Erlassung der Erstbescheide zugegangenen Eingabe vom 18. September 2003 wäre es ihre Aufgabe gewesen, in einer für den Steuerpflichtigen und die Berufungsbehörde nachvollziehbaren Weise darzustellen, warum sie sachverhaltsbezogen zu der Ansicht gelangt ist, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (und – zumal der § 3 des genannten Gesetzes nur drei Absätze enthält – nicht wie seitens des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen ausgeführt § 3 Abs. 10 EStG 1988), begünstigte Auslandsbezüge handelt.

Es kann nicht als Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz angesehen werden, Ermittlungstätigkeiten (erstmals) vorzunehmen und dadurch den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Sachverhalt zu ergründen. Der unabhängige Finanzsenat (als Abgabenbehörde zweiter Instanz) sieht es nicht als seine Aufgabe und Verpflichtung an, erstmals Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und die gesamten Ergebnisse eines Beweisverfahrens erstmals selbst zur Darstellung zu bringen. Die Aufgabe des unabhängigen Finanzsenates besteht in der Überprüfung der angefochtenen Bescheide; durch die Vorgehensweise des Finanzamtes würde unzulässigerweise aber die Vornahme des durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführenden Ermittlungsverfahrens auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst verlagert. Dabei gilt es auch darauf Rücksicht zu nehmen, dass das mit 1.1.2003 novellierte Berufungsverfahren der BAO dem unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, wird er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken müssen (vgl. Beiser, SWK 2003, 102 ff). Diese Aufgabe kann der unabhängige Finanzsenat aber nur dann nachkommen, wenn das Finanzamt einen vollständigen Verwaltungsakt vorlegt und klar ersichtlich ist, welche Ermittlungsschritte zu welchem, als feststehend angenommenen, Sachverhalt geführt haben.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs.1 BAO) unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist gehalten, nach Durchführung der für den vorliegenden Fall zweifellos noch erforderlichen Ermittlungs- und Dokumentationshandlungen in Bezug auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt neue Bescheide zu erlassen.

Um im Rahmen der Erlassung der neuen Einkommensteuerbescheide allfälligen Unklarheiten vorzubeugen, wird auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2004, 2000/14/0105, und auf die Ausführungen von Schrottmeyer in UFS aktuell, August 2004 / Nr. 7-8, S 285, verwiesen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. November 2005