



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 30. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 22. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Abgabenbehörde aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw war im Streitjahr 2011 beim Finanzamt A steuerlich erfasst und erklärte als Ärztin im Streitjahr 2011 Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, wobei sie in der eingereichten Einkommensteuererklärung 2011 unter den Unternehmensdaten als Firmennamen „WW“ und als Anschrift „AB, Österreich“ bekanntgab und im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei den Angaben zum Betrieb die Anschrift BC, Österreich, anführte. Die bezugsauszahlenden Stellen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren die Ärztekammer D und das Amt der E jeweils vom 1.1. bis 31.12.2011, die F vom 1.1. bis 1.1.2011, 11.8. bis 11.8.2011 und vom 16.5. bis 25.5.2011. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte die Bw auch den Alleinerzieherabsetzbetrag für drei Kinder geltend.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erließ das Finanzamt A am 22.10.2012 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011, in welchem zahlreiche der im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben geltend gemachte

Positionen nicht anerkannt wurden und in welchem das Finanzamt folgenden Hinweis aufnahm:

Das Finanzamt sei weiterhin der Annahme, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in G befinde. Die Bw und zwei ihrer Kinder hätten zwar in H ihren Hauptwohnsitz. Jedoch studiere eines dieser Kinder in Frankreich und das andere besuche in G eine Schule. Laut dem steuerlichen Vertreter seien G und H fast gleichwertig anzusehen, da die Bw aufgrund ihrer Dienste weder häufig in H noch in G anzutreffen sei, jedoch in Summe mehr Zeit in H verbringe. Dennoch seien die Schulen der beiden Töchter in G, der Hauptwohnsitz einer der Töchter sei G, der Nebenwohnsitz der Bw in G sowie die Tätigkeit der Bw seien ein ausschlaggebendes Indiz bezüglich der Annahme des Mittelpunktes der Bw in G.

Die Bw brachte gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22.10.2012 mit Schriftsatz vom 30.10.2012 Berufung ein und teilte durch ihren steuerlichen Vertreter in einem eMail vom 12.12.2012 dem Finanzamt A mit, dass sie mit einer Abtretung des Steueraktes nach G aufgrund des Nebenwohnsitzes in G und des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit einverstanden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.2.2013, erlassen vom Finanzamt A, wurde der Einkommensteuerbescheid vom 22.10.2012 abgeändert, was einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch die Bw zur Folge hatte, wobei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt wurde.

Nach der Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22.10.2012 an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz, richtete dieser einen Vorhalt an die Bw und ersuchte diese nach entsprechenden Rechtsausführungen um die Beantwortung der folgenden Fragen:

- 1.) Da laut Aktenlage die Arbeitgeber der Bw während des gesamten Kalenderjahres 2012 die Ärztekammer D und das Amt der E gewesen seien, stelle sich die Frage, wo sich im Kalenderjahr 2012 der konkreter Arbeitsplatz bzw. die konkreten Arbeitsplätze der Bw befunden hätten. Genaue Angaben über die Anschrift des Arbeitsplatzes/der Arbeitsplätze oder des Einsatzgebietes/der Einsatzgebiete der Bw im Kalenderjahr 2012 seien erforderlich.
- 2.) Zusätzlich würden detaillierte Angaben über die täglichen, wöchentlichen und monatlichen Dienstzeiten der Bw während des Kalenderjahres 2012 benötigt werden.
- 3.) Weiters sei auszuführen, von welchem Wohnsitz zu welchen Zeiten die Fahrt zur Arbeit von der Bw angetreten worden sei; auch diesbezüglich seien genaue Angaben erforderlich.

4.) Die Bw werde auch um genaue Angaben über ihre selbständige Tätigkeit, dh. über die Art, den zeitlichen Umfang und den genauen Ort der Tätigkeit während des Kalenderjahres 2012 ersucht.

5.) Bekannt zu geben wäre auch, welchen Kindergarten, Schule oder Universität – unter Angabe der genauen Adresse – die Kinder der Bw im Kalenderjahr 2012 besucht hätten und

6.) wo die Kinder während des Kalenderjahres 2012 zu welchen Zeiten tatsächlich gewohnt hätten und

7.) wer sie wann und wo betreut habe.

8.) Darzustellen wäre letztlich noch, während welcher Zeiten die sich tatsächlich im Kalenderjahr 2012 in BC , aufgehalten habe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat die Bw Folgendes mitgeteilt:

Ad 3.) Nach freien Tagen sei von H zur Arbeit gefahren worden, weil die Bw ihre freien Tage gestaffelt habe und nach H nach Hause gefahren sei. Ansonsten sei die Bw von einem Dienstort zum anderen gefahren, wie aus der folgenden Aufstellung ersichtlich sei. Einzelne freie Tage habe sie für Büroarbeiten in AB , genutzt. Bei den Bereitschaftsdiensten 141 G habe sie zwischen den Visiten mit ihren Sanitätern in AB , die Zeit für Pausen genutzt.

Ad 4.) NEF I und NEF J: Notarztztätigkeit in der Primärversorgung. NEF I : IJ, NEF J : JK, JL. IHT Notarztztätigkeit in der Sekundärversorgung, Überstellung von Intensivpatienten, KL. NEF I : Tagdienst 7:00 bis 19:00 Uhr, Nachtdienst 19:00 bis 07:00 Uhr. NEF J : Tagdienst 06:00 bis 18:00 Uhr und Nachtdienst: 18:00 bis 06:00 Uhr. IHT K: Team 1: 08:00 bis 08:00 Uhr und Team 2 09:00 bis 16:00 Uhr. Bereitschaftsdienste: 141 G : 19:00 bis 7:00 Uhr oder 20:00 bis 8:00 Uhr; 141 L: 19:00 bis 7:00 Uhr, hier würden M, N, J und O zu ihrem Sprengel gehören.

Ad 5.) OP, xyz: PR (Frankreich), RS Schweiz. RP uvw: GYM, TU. SP, opq: GYM , ST.

Ad. 6.) In den Ferien, wenn die Bw arbeite, in Camps bzw. bei den Großeltern in UV. Wenn die Bw in den Ferien nicht arbeite, würden sie in BC , wohnen. Die Bw nehme die freien Tage gestaffelt in den Ferien und arbeite während der Schulzeit durch.

Ad 7.) während der Schulzeit, außerhalb der Schule, welche eine Ganztagschule sei, würden die Kinder von den Großeltern, gelegentlich von Freunden und, wenn die große Tochter in Österreich sei, von dieser betreut werden. Leider habe die Bw am rst nach einer 20-jährigen Ehe aufgrund einer Spielsucht des Mannes die Scheidung gehabt. Somit Sorge der Ex-Mann

nur spärlich für die Kinder in allen Belangen. Das massive Arbeitsaufkommen der Bw führe nicht nur auf die Ausbildung ihrer Kinder, sondern auch auf die Schulden des Ex-Mannes zurück.

Beigelegt wurde eine Aufstellung der Dienste im Jahr 2012.

Abschließend zog die Bw mit Schriftsatz vom 27.11.2013 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### **Dazu wird erwogen:**

Nach **§ 50 erster Satz BAO** haben die Abgabenbehörden ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.

Soweit nicht anderes bestimmt wird, sind für die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes gemäß § 52 BAO die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 – AVOG 2010 und des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat – UFSG maßgeblich.

Das AVOG 2010 trifft Regelungen über die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes (mit Ausnahme des unabhängigen Finanzsenates), vor allem auch über die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Finanzämter.

Nach **§ 20 Abs. 1 AVOG 2010** ist das Wohnsitzfinanzamt das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige aufhält.

Nach **§ 20 Abs. 2 Z. 1 AVOG 2010** ist das Wohnsitzfinanzamt für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht zuständig.

#### **1.) Sachverhalt:**

Laut den dem unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung stehenden Unterlagen wurde der Veranlagungsakt der Bw am 16.2.2012 vom Finanzamt B an das Finanzamt A abgetreten. Am 19.3.2013 nahm das Finanzamt A wiederum eine Abtretung dieses Aktes an das Finanzamt C vor.

Nachdem die Einkommensteuererklärung 2011 am 1.10.2012 elektronisch eingelangt war, richtete das Finanzamt A am 4. und 16.10.2012 Vorhalte betreffend die Veranlagung des

Jahres 2011 an die Bw. Am 22. 10.2012 wurde sodann vom Finanzamt A der Einkommensteuerbescheid 2011 erlassen.

Die Bw, geboren am lmn in D , EF, Gemeinde FG, hat laut Auskunft des Zentralen Melderegisters vom 25.9.2013 in der für den vorliegenden Berufungsfall relevanten Zeit folgende Wohnsitze innegehabt:

Hauptwohnsitz	Zeitraum	Nebenwohnsitz	Zeitraum
BC	17.09.2010 -	PQ	20.12.2010- 27.04.2011
		AB	27.04.2011 -

Die Bw ist laut ihren Angaben seit rst geschieden.

Die Bw hat drei Kinder: OP, geboren am xyz, RP, geboren am uvw , und SP , geboren am opq . OP hatte laut Auskunft des Zentralen Melderegisters in der Zeit von 1.7.2011 bis 19.3.2012 ihren Hauptwohnsitz in AB , von 19.3.2012 bis 29.8.2013 in BC , und ab 29.8.2013 in AB . Gleichzeitig wurde als Nebenwohnsitz in der Zeit von 19.3.2012 bis 29.8.2013 die Adresse AB , bekannt gegeben. Die am uvw geborene Tochter RP hat seit 17.9.2010 ihren Hauptwohnsitz in BC, und seit 21.1.2013 den Nebenwohnsitz in AB . Die jüngste Tochter SP hat seit 16.9.2010 ihren Hauptwohnsitz in AB, und seit 17.1.2013 den Nebenwohnsitz in BC . Die Tochter OP studierte im Jahr 2012 in Frankreich, PR , und in der Schweiz; RS ; RP ging im GYM , VW, zur Schule und SP im GYM , MK.

Die Bw bezog im Jahr 2012 Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezog die Bw als Ärztin für Allgemeinmedizin, wobei sich ihre Arztpraxis in GF, befand. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte sie als Notärztin, tätig in I , JM, JN und K ; ihre Arbeitgeber waren die Ärztekammer D und das Amt der E jeweils in der Zeit von 1.1.2012 bis 31.12.2012. Zusätzlich hatte die Bw Bereitschaftsdienste in G und D .

Laut dem Routenplaner ViaMichlin (<http://www.viamichelin.at>) beträgt die Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz der Bw in BC , und ihren Arbeitsplätzen in JM und JN , I , K und G rund 340 km bis 440 km. Die Entfernung von ihrer Arztpraxis in GF , zu ihrem Wohnsitz in AB , beträgt 4,5 km, zu den anderen Arbeitsplätzen zwischen rund 40 und 90 km. Die Wegstrecken der Schulen der beiden jüngeren Töchter zum Wohnsitz in AB , betragen 0,9 km betreffend die MK , und 4 km betreffend die Schule in VW .

In einem im Zuge des vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Vorhalteverfahrens gab die Bw ua. bekannt, dass sie während der Schulzeit durchgearbeitet habe und ihre freie Tage gestaffelt in den Ferien genommen habe. Grundsätzlich sei sie von einem Dienstort zum anderen gefahren, einzelne freie Tage habe sie für Büroarbeiten in AB, genutzt. Bei den Bereitschaftsdiensten 141 G habe sie zwischen den Visiten mit ihrem Sanitärer die Zeit für Pausen in AB , genutzt.

Die von der Bw vorgelegte Aufstellung ihrer Dienstzeiten und ihrer Aufenthalte in H zeigt, dass die Bw sich somit jedenfalls an folgenden Tagen am Wohnsitz in AB, bzw. am Wohnsitz in BC, aufhielt:

141 G	Büroarbeit	H
02.01.	04.01.	14.01.
17.01.	09.01.	11.02.
24.01.	17.01. + 18.1.	26.02.
27.01.	23.1. + 24.1.	19.03.
07.02.	30.01.	30.03.
10.02.	06.02.	05.04. – 08.04.
13.02.	12.03.	11.04. + 12.04.
28.02.	26.03.	14.04.
09.03.	24.04.	28.04.
23.03.	14.05.	17.05.
24.04.	04.06.	20.05.
03.05.	07.06.	24.05. + 25.05.
14.05. + 15.05.	02.07.	18.08. + 19.08.
22.05.	10.08.	09.09. – 12.09.
10.06.	03.09.	29.09.

22.06.	05.09.	27.10.
24.06.	19.10.	31.10. – 04.11.
26.06.		22.12. – 25.12.
30.06.		29.12. – 31.12.
06.07.		
17.08.		
23.08.		
29.08.		
03.09.		
07.09.		
01.10.		
26.10.		
20.11.		
30.11.		
30 Tage	19 Tage	37 Tage

Am 17.01.2012, 24.01.2012, 24.04.2012, 14.05.2012 und am 03.09.2012, also an 5 Tagen, machte die Bw sowohl Bereitschaftsdienst 141 G als auch Büroarbeit. Die Bw verbrachte somit 37 Tage an ihrem Wohnsitz in BC, und jedenfalls 44 Tage an ihrem Wohnsitz in AB .

## 2.) rechtliche Würdigung:

Aus § 50 BAO ergibt sich, dass die örtliche und sachliche Zuständigkeit von Amts wegen zu beachten ist. Dementsprechend ist eine allfällige Unzuständigkeit in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen, somit auch von der Berufungsbehörde die Unzuständigkeit der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. (Vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 50 Rz 3).

Die örtliche Zuständigkeit regelt nach territorialen Gesichtspunkten welcher Abgabenbehörde im Falle des Vorliegens von mehreren sachlich zuständigen Abgabenbehörden die Amtshandlung obliegt. (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 50 Anm 4).

Die Zuständigkeit zur Erlassung eines Bescheides richtet sich nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Bescheides. Auch für andere Amtshandlungen muss die Zuständigkeit im Zeitpunkt der Amtshandlung gegeben sein. (Vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 50, Rz 3).

Im Hinblick auf die laut Zentralem Melderegister während des Jahres 2012 von der Bw angemeldeten Wohnsitze in BC, (im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes A), und AB , (im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes C ), und die Tatsache, dass Arbeitgeber der Bw im Jahr 2012 die Ärztekammer D und das Amt der E waren, sich die Arztpraxis der Bw in GF , befand und die beiden jüngeren Töchter in G zur Schule gingen, stellt sich im gegenständlichen Fall die Frage, ob tatsächlich zunächst im Zeitpunkt der Abtretung des Einkommensteueraktes der Bw vom Finanzamt B an das Finanzamt A am 16. Februar 2012 die Voraussetzungen für die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes A gegeben waren und in der Folge im Zeitpunkt der am 22.10.2012 erfolgten Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 eine solche beim Finanzamt A tatsächlich wirksam begründet war.

Für die Erhebung der Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger ist grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt zuständig. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt jenes Finanzamt als Wohnsitzfinanzamt, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige überwiegend aufhält, das heißt, wo die körperliche Anwesenheit in höherem Maße gegeben ist. (Vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 20 AVOG 2010, Rz 2, VwGH vom 26.5.2004, 2000/14/0207).

Die Bw hat seit 17.9.2010 ihren Hauptwohnsitz in BC, angemeldet. Wie der von der Bw vorgelegten Aufstellung entnommen werden kann, befand sie sich allerdings im Jahr 2012 nur an 37 Tagen an diesem Wohnsitz. Am Wohnsitz in AB, verbrachte sie laut ihren eigenen Angaben zumindest 44 Tage, also geringfügig mehr Zeit als in BC.

Auch wenn die Bw ein sehr großes Arbeitspensum im Jahr 2012 bewältigte, kann nun aufgrund allgemeiner Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw die restlichen 285 Tage des Jahres 2012 (Schaltjahr) niemals einen ihrer beiden privaten Wohnsitze, wo sich wohl auch ihre persönlichen Gegenstände befunden haben werden, aufsuchte, um beispielsweise persönlichen Bedürfnisse wie zB Schlaf, Erholung, Ruhe, Körperpflege, Nahrungsaufnahme, Pflege der sozialen Kontakte (zB auch zu ihren Kindern)



etc. zu befriedigen bzw. wahrzunehmen. Angemerkt werden darf in diesem Zusammenhang auch, dass die Bw im Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ausführt, dass zwar bei allen Diensten als Notarzt dem diensthabenden Arzt ein kleines Zimmer zur Verfügung steht, welches allerdings nach Beendigung des Dienstes zur Gänze zu räumen ist und in der darauffolgenden Zeit vom nächsten Notarzt genutzt wird. An ihren unmittelbaren Arbeitsplätzen besteht somit keine Wohnmöglichkeit.

Im Hinblick auf die große Entfernung zwischen ihren Arbeitsplätzen und ihrem Wohnsitz in BC, im Ausmaß von rund 340 km bis 440 km kann nun in einem weiteren Schritt allerdings ausgeschlossen werden, dass die Bw diesen Wohnsitz für kurze Zeiten zwischen den verschiedenen Arbeitseinsätzen besuchte. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass sich die Aufenthalte in BC , tatsächlich auf die von der Bw angegebenen 37 Tage beschränkte.

In der restlichen Zeit des Jahres 2012 hielt sich die Bw laut ihren Angaben jedenfalls 44 Tage in der Wohnung in AB , auf. Darüber hinaus ist aber von weiteren, wenn auch möglicherweise seltenen und jeweils wenige Stunden dauernde Aufenthalte während einzelner zwischen den verschiedenen Tätigkeitsfeldern der Bw ergebenden, aus der von der Bw vorgelegten Aufstellung ersichtlichen Pausen in dieser Wohnung zur Wahrnehmung der bereits angesprochenen persönlichen Bedürfnisse auszugehen, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass sich die von den beiden jüngeren Töchtern (im Jahr 2012 4 und 9 Jahre alt) besuchten (Vor)Schulen in unmittelbarer Nähe (0,9 km und 4 km) dieses Wohnsitzes befanden.

Zusammenfassend kommt der unabhängige Finanzsenat daher zu dem Ergebnis, dass im Kalenderjahr 2012 die körperliche Anwesenheit der Bw aufgrund der beruflichen und privaten Situation der Bw im Bereich ihres Wohnsitzes in AB, und damit im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes C, in höherem Maße gegeben war als im Bereich des von den Tätigkeitsbereichen der Bw und den Schulen der Kinder der Bw jedenfalls wesentlich weiter, nämlich über 350 km entfernten Wohnsitzes in BC, (Zuständigkeitsbereich Finanzamt A).

Eine örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes A war somit während des Kalenderjahres 2012 nie gegeben und zwar weder zum Zeitpunkt der Aktenabtretung am 16.2.2012 vom Finanzamt B an das Finanzamt A noch zum Zeitpunkt der Erlassung der Vorhalte am 4. und 16.10.2012 betreffend die Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 und der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 am 22.10.2012.

Im Kalenderjahr 2012 wurde somit eine örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes A nicht wirksam begründet. Dementsprechend wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 vom

22.10.2012 von einem örtlich unzuständigen Finanzamt erlassen und ist somit, da eine allfällige Unzuständigkeit in jeder Lage des Verfahrens aufzugreifen ist, vom unabhängigen Finanzsenat als Berufungsbehörde ersatzlos aufzuheben.

Angemerkt werden darf, dass § 6 AVOG 2010 im gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist. Die Regelung setzt voraus, dass eine Zuständigkeit des abgebenden Amtes wirksam zustande gekommen ist. Nur unter dieser Voraussetzung kann sie auch enden. (Vgl. UFS vom 19.9.2007, RV/0888-L/07).

Salzburg, am 27. November 2013