



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Ing. AB, geb. X, Adresse, vom 18. Juni 2009 und vom 4. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 15. Mai 2009 und vom 7. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

1) Nachdem der Berufungswerber (Bw.) mehrfach vergeblich an die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006 erinnert worden war, wurde nach Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € diese mit Bescheid vom 28. März 2008 festgesetzt. Gleichzeitig wurde der Bw. aufgefordert, die Einkommensteuererklärung 2006 bis 18. April 2008 einzureichen.

Da die Einkommensteuererklärung auch bis zu diesem Termin nicht übermittelt wurde, ermittelte die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und erließ am 17. November 2008 einen eine Einkommensteuer von 1.767,39 € ausweisenden Einkommensteuerbescheid.

Am 27. Jänner 2009 erließ das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 betreffend die

Firmen C und D. Der Anteil des Bw. an diesen Einkünften wurde mit 506,41 € und 1.610,29 € festgestellt.

Auf Grund dieser Feststellungen erging am 5. März 2009 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 2006, der zu einer Einkommensteuervorschreibung von 942,95 € führte.

Mit Eingabe vom 5. Mai 2009 ersuchte der Bw., den Einkommensteuerbescheid zu berichtigen, weil Gewerkschaftsbeiträge, der Kirchenbeitrag, Topfsonderausgaben sowie das Pendlerpauschale keine Berücksichtigung gefunden hätten.

Der Einkommensteuerbescheid vom 5. März 2009 wurde in der Folge mit Bescheid vom 15. Mai 2009 aufgehoben und mit gleichem Datum ein dem Änderungsbegehren des Bw. Rechnung tragender Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen, der eine Vorschreibung von 593,91 € ergab.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 erhobenen Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, seit 1982 neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen, die ausschließlich gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt würden, worüber dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr eine Mitteilung des Finanzamtes 03 zugehe. Er habe weder auf die Feststellung noch auf den Zeitpunkt der Mitteilung den geringsten Einfluss. Seine nichtselbstständigen Einkünfte betreffend übermittelte sein Arbeitgeber dem Finanzamt einen Lohnzettel. Das Finanzamt führe die Veranlagung seiner lohnsteuerpflichtigen Einkünfte aber nicht nach § 41 EStG durch, sondern mache ihn nach § 42 EStG erklärungspflichtig. Nach erfolgtem Erklärungsversand sei er im August 2007 mit Bescheid daran erinnert worden, die Einkommensteuererklärung abzugeben. Am 18. Februar 2008 sei er unter Androhung einer Zwangsstrafe ersucht worden, dies nachzuholen. Da er dem Ersuchen nicht nachgekommen sei, sei die Zwangsstrafe festgesetzt worden.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.3.1995, 91/17/0161, gehe hervor, dass Aufforderungen zur Einreichung von Abgabenerklärungen dann rechtswidrig seien, wenn nach den Umständen des Einzelfalls eine Abgabepflicht nicht entstanden sein könne. Da zu diesem Zeitpunkt noch keine Mitteilung gemäß § 295 BAO an das Finanzamt ergangen sei und seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch nicht festgesetzt worden seien, habe seinerseits noch keine Abgabepflicht entstanden sein können. Abgabenerklärungen stellten ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar. Dadurch solle den Abgabenbehörden die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglicht werden und sollten die Abgabenbehörden in die Lage versetzt werden, die ihnen auferlegten

Pflichten zu erfüllen. Stünde klar und einwandfrei fest, dass eine Abgabepflicht nicht entstanden sein könne, läge in der Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung ein Ermessensmissbrauch. Da seine Einkünfte einerseits durch die Übermittlung der Lohnzettel, andererseits durch Mitteilungen gemäß § 295 BAO jeweils völlig offen gelegt würden, habe nie der geringste Zweifel über sein Einkommen außer über den Zeitpunkt der Festsetzung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auf den er aber keinen Einfluss habe, bestanden.

Er stelle daher den Antrag, die verfahrensleitenden Bescheide wie auch die jedenfalls rechtswidrige Festsetzung der Zwangsstrafe aufzuheben, weil die damit erzwungenen Leistungen automatisch durch Dritte (Arbeitgeber, Finanzamt 03) bewerkstelligt würden, und seine steuerpflichtigen Einkünfte nach § 41 Abs. 1 oder 2 EStG zu veranlagen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23. Juli 2009 ersuchte das Finanzamt den Bw., nachzutragen, welche Änderungen beantragt würden. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid seien genau die beantragten Werbungskosten (Gewerkschaftsbeitrag und Pendlerpauschale) und Sonderausgaben (Lebensversicherung und Kirchenbeitrag) einkommensmindernd berücksichtigt worden. Zusätzlich seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die dem Finanzamt durch Mitteilungen gemäß § 188 BAO bekannt gegebenen Gewinnanteile angesetzt worden. Welche Änderungen zu diesem angefochtenen Einkommensteuerbescheid würden nunmehr beantragt? In der Berufungsschrift zur Einkommensteuer 2006 beantrage der Bw. auch die Aufhebung der Zwangsstrafe betreffend Einkommensteuererklärung 2006. Gegen diesen Bescheid vom 28. März 2008 liege jedoch keine Berufung auf.

In Entsprechung dieses Mängelbehebungsauftrages teilte der Bw. mit, dass § 244 BAO bestimme, dass nur das Verfahren betreffende Verfügungen erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden könnten. Daher sei in der gegenständlichen, vorgeblich mangelhaften Berufung gemäß § 244 Abs. 1 lit. a BAO (gemeint wohl: § 250 Abs. 1 lit. a BAO) dieser Bescheid bezeichnet worden. Jedenfalls sei in dieser Berufung entsprechend § 244 Abs. 1 lit. b BAO (gemeint wohl: § 250 Abs. 1 lit. b BAO) erklärt worden, dass der Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften angefochten werde. Der VwGH habe erkannt, dass auch gegen Bescheide, die einem Parteianbringen vollinhaltlich entsprechen, das Berufungsrecht zustehe. Überdies bestehe im Berufungsverfahren kein Neuerungsverbot. Da Bescheide nach § 295 BAO in vollem Umfang anfechtbar seien, müsse das nach seinem Verständnis der Literatur zwangsläufig auch für jene verfahrensleitenden Maßnahmen gelten, die überhaupt zur Veranlagung der Einkommensteuer 2006 geführt hätten.

§ 244 Abs. 1 lit. c BAO (gemeint wohl: § 250 Abs. 1 lit. c BAO) fordere eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden. Mit dem Antrag, die verfahrensleitenden Bescheide wie auch die jedenfalls rechtswidrige Festsetzung der Zwangsstrafe, weil die damit erzwungenen Leistungen automatisch durch Dritte (Arbeitgeber, Finanzamt 03) bewerkstelligt würden, aufzuheben und seine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte nach § 41 Abs. 1 oder 2 EStG zu veranlagen, habe er diese Forderung auch erfüllt. Auch aus der Berufungsgrundbegründung geht eindeutig hervor, dass er die verfahrensleitenden Bescheide, mit denen er zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2006 aufgefordert worden sei bzw. mit denen ihm zusätzlich eine Zwangsstrafe angedroht worden sei, in seinem Fall für rechtswidrig erachtet und mit dieser Berufung bekämpft. Die Veranlagung sei zwar in seinem Sinne geschehen, aber seines Erachtens verfahrensrechtlich im Ursprung rechtswidrig, wie aus der Berufung eindeutig hervorgehe. Sollte sich seine Rechtsansicht bestätigen, wäre der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ohnehin von Amts wegen aufzuheben. Abgesehen davon sei die Frist zur Berufung gegen diesen Bescheid abgelaufen.

2) Das Kalenderjahr 2007 betreffend wurde der Bw. wiederum daran erinnert, die am 19. Dezember 2007 zugesandte Einkommensteuererklärung abzugeben. Da der Bw. diese auch nach Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe von 300,00 € nicht einreichte, wurden die Besteuerungsgrundlagen wiederum im Schätzungswege ermittelt. Der Bescheid erging am 7. April 2009 und führte zu einer Einkommensteuerfestsetzung von 1.446,46 €.

In der dagegen eingebrachten Berufung ersuchte der Bw., seine mit 3.000,00 € geschätzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtig mit -167,97 € festzusetzen und das Pendlerpauschale sowie Sonderausgaben (freiwillige Personenversicherung, Kirchenbeitrag) zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 wurde dem Berufungsbegehren vollinhaltlich entsprochen und die Einkommensteuer mit -332,78 € festgesetzt.

Mit Eingabe vom 18. Juni 2009 erhob der Bw. Berufung gegen den "Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 15. Mai 2009". Darin brachte der Bw. – unter Abänderung der entsprechenden Bescheiddaten – vor wie in der unter Punkt 1) dargestellten Berufung vom 18. Juni 2009.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23. Juli 2009 wurde der Bw. abermals aufgefordert, anzugeben, welche Änderungen beantragt würden. Der Bw. habe eine als Berufung bezeichnete Eingabe zum Einkommensteuerbescheid 2007 eingebracht. Da der angefochtene Bescheid bereits eine Berufungsvorentscheidung darstelle, sei diese Eingabe als Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz zu werten. In dieser Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 sei dem Berufungsbegehren vollinhaltlich entsprochen worden. Der Bw.

werde daher ersucht, bekannt zu geben, welche zusätzlichen Änderungen beantragt würden. Die Berufung gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei bereits zur Entscheidung an die zweite Instanz vorgelegt worden.

Den Mängelbehebungsauftrag beantwortete der Bw. inhaltlich gleich lautend wie unter Punkt 1) dargestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Nach § 243 BAO ist gegen Bescheide, welche die Abgabenbehörden erster Instanz erlassen, als Rechtsmittel die Berufung gegeben, soweit nicht in Abgabenvorschriften ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt wird.*

*Nach § 244 BAO ist gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.*

So bestimmt § 111 Abs. 4 BAO, dass gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist.

Die Androhung einer Zwangsstrafe ist als verfahrensleitende Verfügung im Sinne des § 244 BAO zu qualifizieren. Dies wurde in den Bescheiden vom 18. Februar 2008 (Androhung einer Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2006) und 19. November 2008 (Androhung einer Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2007) dadurch zum Ausdruck gebracht, dass die Rechtsmittelbelehrung wie folgt lautete: "*Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Er kann erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.*"

War der Bw. daher der Ansicht, die Androhung der Zwangsstrafe sei rechtswidrig, konnte er dies erst mittels Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe geltend machen.

Dem gegenüber stellt der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht, wie der Bw. offenbar meint, ebenfalls eine verfahrensleitende Verfügung dar; vielmehr handelt es sich dabei um einen mit Berufung anfechtbaren Bescheid nach § 243 BAO. Dies geht unzweifelhaft aus dem ersten Absatz der Rechtsmittelbelehrung hervor: "*Gegen diesen Bescheid kann hinsichtlich der Festsetzung der Zwangsstrafe innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben angeführten Finanzamt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen.*"

Der Bw. irrt daher, falls er meint, der Einkommensteuerbescheid sei als ein die Angelegenheit betreffend die Zwangsstrafenfestsetzung abschließender Bescheid anzusehen und in der

Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid könnten daher Einwendungen gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe wirksam vorgebracht werden. Vielmehr handelt es sich bei dem Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe einerseits und dem Einkommensteuerbescheid andererseits um zwei rechtlich völlig voneinander unabhängige anfechtbare Bescheide, sodass Bedenken gegen die Androhung und/oder Festsetzung der Zwangsstrafe ausschließlich mit Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe und nicht durch Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wirksam vorgetragen werden können.

Dem Bw. ist zwar insoweit zuzustimmen, als das Berufungsrecht auch gegen Bescheide, die einem Parteianbringen vollinhaltlich entsprechen, zusteht und im Berufungsverfahren kein Neuerungsverbot besteht, doch ist daraus für das gegenständliche Berufungsverfahren für den Bw. nichts zu gewinnen.

Gegenstand dieses Verfahrens ist ausschließlich die Frage, ob die Einkommensteuerbescheide im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen stehen. Im vorliegenden Fall zielt das gesamte Berufungsbegehr aber nicht auf eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, sondern ausschließlich darauf ab, dass die beiden Zwangsstrafenbescheide vom 28. März 2008 und 16. Jänner 2009, die jedoch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind, nach dem Dafürhalten des Bw. zu Unrecht erlassen worden sind.

Da aber die Einkommensteuerbescheide, wie bereits oben angeführt, nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die Zwangsstrafenbescheide rechtswidrig seien und die in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vorgebrachten Einwendungen gegen die Richtigkeit der angeführten Zwangsstrafenbescheide nicht geeignet waren, Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide aufkommen zu lassen, waren die Berufungen, ohne dass näher auf die Argumente des Bw. einzugehen war, als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass eine Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 28. März 2008 nicht aktenkundig ist und die Berufung gegen den Zwangsstrafenfestsetzungsbescheid vom 16. Jänner 2009 zwischenzeitig mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Oktober 2010, GZ. RV/0661-L/09, als unbegründet abgewiesen worden ist.

Linz, am 28. April 2011