

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24.04.2014 betreffend Einkommensteuer 2013 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24.04.2014 und die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 03.07.2014 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

In dem an den Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) ergangenen Einkommensteuerbescheid 2013 (Ausfertigungsdatum 24.04.2014) wurden Aufwendungen aus Fremdleistungen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt.

Begründend wurde seitens des Finanzamtes angegeben, wie bereits bei der Außenprüfung der Jahre 2006 bis einschließlich 2008 festgestellt worden sei, würde die Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. und seiner Ehefrau keinem Fremdvergleich standhalten. Es handle sich somit um nicht abzugsfähige Aufwendungen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (Ausfertigungsdatum 30.05.2014) wird zunächst vorgebracht, dem Bf. sei der nunmehr in Beschwerde gezogene Einkommensteuerbescheid 2013 (Ausfertigungsdatum 24.04.2014) in der 19. Kalenderwoche 2014 (Anm.: 05.05.2014 bis 11.05.2014) zugestellt worden.

Im Übrigen wird begründend ausgeführt, dass betriebliche Aufwendungen für Fremdleistungen zum Teil nicht als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt worden seien, weil, wie in der Begründung des nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2013 angeführt, die Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. und seiner Ehefrau, wie bei der Außenprüfung der Jahre 2006 bis einschließlich 2008 festgestellt, keinem Fremdvergleich standhalten würde. Nach der angeführten Außenprüfung habe der Bf. allerdings diese Leistungsbeziehung ab dem Jahre 2010 dahingehend geändert, dass alle Merkmale einer Leistungsbeziehung, die einem Fremdvergleich standhielten, gegeben seien. Bei den

diesbezüglichen Aufwendungen des Jahres 2013 handle es sich daher sehr wohl um abzugsfähige Aufwendungen. Sollten entsprechende Nachweise gefordert sein, würde der Bf. diese umgehend beibringen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.07.2014 wurde die Beschwerde vom Finanzamt (Anm.: Bezeichnung der Beschwerde in der Beschwerdeverentscheidung mit "Ihre Beschwerde vom 03.06.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 24.04.2014") gemäß § 260 BAO zurückgewiesen. Als Begründung wird angegeben, die Zurückweisung erfolge, weil die Beschwerde nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 13.08.2014 einen Vorlageantrag ein (Anm.: bezeichnet als "Hiermit lege ich Beschwerde gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 3. Juli 2014 ein, die mir am 14. Juli 2014 zugestellt worden ist."). Begründend wird darin vorgebracht, der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 24. April 2014 sei dem Bf. am 9. Mai 2014 zugestellt worden. Die Beschwerde vom 30. Mai 2014 gegen den genannten Bescheid habe er am 2. Juni 2014 eingebracht. Die Beschwerde sei somit fristgerecht eingebracht worden.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 25.08.2014 zur Entscheidung vorgelegt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der an den Bf. ergangene Einkommensteuerbescheid 2013 wurde am 24.04.2014 ausgefertigt. Die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Ausfertigungsdatum 24.04.2013) an den Bf. wurde seitens des Finanzamtes ohne Zustellnachweis veranlasst.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 Beschwerde. Die Beschwerdeausfertigung mit der orts- und datumsmäßigen Bezeichnung "A., 30. Mai 2014" ist beim Finanzamt am 03.06.2014 eingelangt.

Die Beschwerdeverentscheidung (Ausfertigungsdatum 03.07.2014) wurde dem Bf. mit Zustellnachweis zugestellt. Die Zustellung erfolgte per Hinterlegung, wobei die Abholfrist mit 14.06.2014 begann.

Die Beschwerdevorlage mit der Angabe "A., 13. August 2014" ist am 18.08.2014 beim Finanzamt eingegangen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2013, der Beschwerde, der Beschwerdeverentscheidung und dem Vorlageantrag. Die Feststellungen betreffend Zustellung der Beschwerdeverentscheidung ergeben sich aus dem vorliegenden Rückschein. Die Feststellungen hinsichtlich Zeitpunkt des (postalischen) Einlangens der Beschwerde und des Vorlageantrags beim Finanzamt ergeben sich aus den diesbezüglichen Eingangsvermerken des Finanzamtes.

## **Gesetzliche Grundlagen:**

Die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 97, 245, 260 und 278 BAO lauten auszugsweise:

"§ 97. (1) Erledigungen werden dadurch wirksam, daß sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

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

b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

(2) ...

§ 245. (1) Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. ...

§ 260. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) ...

278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst."

§ 26 des Zustellgesetzes lautet:

"§ 26. (1) Wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, wird das Dokument zugestellt, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs. 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

(2) Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. ..."

### **Rechtliche Würdigung:**

Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist zunächst, ob die in § 243 Abs. 1 BAO festgelegte Beschwerdefrist (ein Monat) eingehalten wurde oder nicht.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht steht fest, dass das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 24.04.2014 dem Bf. ohne Zustellnachweis zugestellt hat. § 26 Abs. 2 Zustellgesetz regelt solche Fälle dahingehend, dass die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt gilt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen.

Bei der Festlegung durch § 26 Abs. 2 erster Satz Zugstellgesetz handelt es sich um eine gesetzliche Vermutung, die durch die Behauptung der Unrichtigkeit bedeutungslos wird. Nach einer solchen Behauptung obliegt es der Behörde, die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung nachzuweisen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 1, S 1166 f). Diese Rechtsansicht wird auch seitens des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 25.08.2014 (siehe Stellungnahme) unter Hinweis auf *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Aufl., § 26 Zustellgesetz, Tz 3, und der dort wiedergegebenen Literatur und höchstgerichtlichen Rechtsprechung, geteilt.

Der Bf. behauptet hinsichtlich des Zeitpunktes der Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2013, dass ihm dieser am 09.05.2014 (siehe Vorlageantrag) zugestellt worden sei. Seitens des Finanzamtes wird hiezu in der Stellungnahme des Vorlageberichtes vom 25.08.2014 ausdrücklich eingeräumt, "dass ein Beweis, dass eine Zustellung des bekämpften Bescheides vor dem 9.5.2014 erfolgte, nicht erbracht werden kann."

Damit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass die Beschwerde fristgerecht innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist des § 245 Abs. 1 BAO erhoben wurde.

Die Zurückweisung der Beschwerde (Ausfertigungsdatum 30.05.2014) gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 (Ausfertigungsdatum 24.04.2014) mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 03.07.2014 gemäß § 260 BAO wegen nicht rechtzeitiger Einbringung der Beschwerde erfolgte somit zu Unrecht.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs. 1 erster Satz BAO).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass das vorlegende Finanzamt die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2013 geltend gemachten Aufwendungen aus Leistungsbeziehungen des Bf. zu seiner Ehefrau nicht anerkannt hat. Dies mit der bloßen Begründung in dem am 24.04.2014 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2013, bei der Außenprüfung der Jahre 2006 bis einschließlich 2008 sei festgestellt worden, die Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. und seiner Ehefrau würde keinem Fremdvergleich standhalten.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 278 Rz 9).

Hiezu ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzustellen, dass das Finanzamt gegen die in § 115 Abs. 1 BAO normierte Ermittlungspflicht verstoßen hat. Dies deshalb, da vor Aberkennung der im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2013 geltend gemachten Aufwendungen aus Leistungsbeziehungen des Bf. zu seiner Ehefrau jedenfalls sachverhaltsmäßige Feststellungen zu treffen gewesen wären. Festzustellen wäre gewesen, wie sich die Leistungsbeziehungen des Bf. zu seiner Ehefrau im Jahr 2013 ganz konkret darstellten. Dies wurde seitens des Finanzamtes, soweit ersichtlich, völlig unterlassen. Jedenfalls sind Rückschlüsse für das Jahr 2013 aus einer Außenprüfung der Jahre 2006 bis einschließlich 2008 (zwischen dem Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheid 2013 am 24.04.2014 und dem zuletzt geprüften Jahr 2008 waren mehr als vier Jahre vergangen) für sich allein betrachtet vollkommen ungenügend, um die Aberkennung der fraglichen Aufwendungen im Jahr 2013 rechtskonform zu begründen bzw. zu rechtfertigen.

Zudem ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch zweifelsfrei nicht ausgeschlossen, dass bei Vornahme der gebotenen Sachverhaltsermittlungen seitens des Finanzamtes ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können.

Im Ergebnis wurden vom Finanzamt keinerlei Sachverhaltsfeststellungen getroffen und folglich auch keine tragfähige Begründung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 angeführt.

In diesem Zusammenhang soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass der Bf. in der Beschwerde angegeben hat, nach der angeführten Außenprüfung diese Leistungsbeziehung ab dem Jahre 2010 dahingehend geändert zu haben, dass alle Merkmale einer Leistungsbeziehung, die einem Fremdvergleich standhielten, gegeben seien. Sollten entsprechende Nachweise gefordert sein, würde er diese umgehend beibringen.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde liegt im Ermessen.

Zur Ermessensübung (zu § 66 Abs 2 AVG) weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315, ZfV B 2004/234) darauf hin, es würde die Anordnungen 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 Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 278 Rz 5).

Nach BFG 10.7.2014, RV/5101379/2010, ist die umfassende Erhebungspflicht des § 114 Abs. 1 zweiter Satz BAO für ein unabhängiges Gericht überschießend. Zudem kann es nicht Pflicht des Verwaltungsgerichts sein, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 278 Rz 5).

Gerade dies wäre aber im vorliegenden Fall jedenfalls erforderlich.

Das Finanzamt hat nämlich überhaupt keine Sachverhaltsermittlungen zur Aberkennung der Aufwendungen aus der Leistungsbeziehung des Bf. zu seiner Ehefrau bei der Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2013 vorgenommen. Im Ergebnis hat sich die Tätigkeit des Finanzamtes somit einzig und allein auf die Zurückweisung der Beschwerde nach § 260 BAO wegen (zu Unrecht) angenommener nicht fristgerechter Eingabe beschränkt.

Das Bundesfinanzgericht müsste bei Fällung einer Sachentscheidung erstmalig Sachverhaltsermittlungen durchführen, erstmals daran anschließend den entscheidungsrelevanten Sachverhalt feststellen und in der Folge erstmals eine einkommensteuerliche Beurteilung vornehmen.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Gesichtspunkt, dass dem Bf. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll,

auch die Überlegung, dass es nicht Pflicht des Verwaltungsgerichts sein kann, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. *Ritz*, aaO).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Beschluss zu beurteilenden Rechtsfragen betrafen die Zustellung nach § 26 Abs. 2 Zustellgesetz und die Berechtigung nach § 278 Abs. 1 BAO zur Aufhebung der im Spruch angeführten Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Da die genannten Rechtsfragen im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die (ordentliche) Revision für unzulässig zu erklären.

Feldkirch, am 19. September 2018