



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.B. als ehemaliger Gesellschafter der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht J.B. und E.B., Adr, vertreten durch Dr. Klaus Perktold, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Museumstraße 1, vom 6. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes F. vom 23. August 2010 betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Ehegatten J.B. und E.B. waren Gesellschafter einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, die am 1. Jänner 2003 beendet wurde.

Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung erließ das Finanzamt am 26. Jänner 2007 gegenüber J.B. und E.B. zu Handen E.B. Bescheide, mit welchen die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 1998 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Sachbescheide für diese Jahre erlassen wurden. Mit einem weiteren Bescheid vom 1. Februar 2007 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2001 gemäß § 293 BAO berichtigt.

Für die Jahre 1998 und 1999 wurden in der Praxis (bis zum Jahr 2000) übliche, gesetzeskonforme „Sammelbescheide“ erlassen, in denen die Entscheidungen über die Wiederaufnahme der Verfahren und die Sachentscheidungen unter der gemeinsamen Bezeichnung mit dem vorangestellten Ausdruck „Bescheid“ zusammengefasst wurden. Dabei wurde unter Punkt 1.

das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 und 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und unter Punkt 2. die Umsatzsteuer für diese Jahre festgesetzt.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden hinsichtlich der Wiederaufnahmeverfügung und der Abgabefestsetzung jeweils gesonderte Bescheide ausgefertigt. Es ergingen (auf einem eigenen Blatt) separate verfahrensrechtliche Bescheide, die jedoch nicht als solche bezeichnet waren, sondern die Bezeichnung „*Umsatzsteuerbescheid 2000*“ bzw. „*Umsatzsteuerbescheid 2001*“ und darunter jeweils die Beifügung „*Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 17.1.2005*“ aufweisen. Die Rechtsmittelbelehrungen sowohl der Wiederaufnahme als auch der Sachbescheide enthalten die Anleitung, in einer allfälligen Berufung den bekämpften Bescheid mit „*Umsatzsteuerbescheid für 2000 vom 26. Jänner 2007*“ bzw. „*Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom 26. Jänner 2007*“ zu bezeichnen.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2007 wurde gegen den „*Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß. § 303 Abs. 4 BAO Umsatzsteuer 1998 bis 2001 vom 26.1.2007 bzw. 30.1.2007*“ Berufung erhoben. Die klare und eindeutige Bezeichnung der angefochtenen Bescheide zeigt, dass sich diese Berufung nicht gegen die Sachbescheide, sondern ausschließlich gegen die jeweilige Verfügung der Wiederaufnahme richtet.

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2008 stellte der Rechtsvertreter im Namen des Berufungswerbers (im Folgenden kurz als Bw bezeichnet) einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001. Unter einem wurde die versäumte Berufung nachgeholt.

Begründend wurde ausgeführt, dass dem Rechtsvertreter erst bei einer persönlichen Vorsprache am 30. Oktober 2008 bei dem für das Berufungsverfahren zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates vor Augen geführt worden sei, dass es sich bei den Verfügungen der Wiederaufnahme und den Sachbescheiden um gesonderte, jeweils getrennt anzufechtende Bescheide handle, sodass die Umsatzsteuerbescheide mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen seien. Aufgrund der unklaren Bescheidgestaltung sei nicht zu erkennen gewesen, dass die Entscheidungen über die Wiederaufnahme und die Sachbescheide jeweils für sich Bescheidqualität hätten. Die Versäumung der Frist zur Erhebung einer Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sei somit nur auf ein Versehen minderen Grades zurückzuführen.

Die an die „Firma“ gerichtete abweisende Erledigung des Finanzamtes konnte keine Rechtswirkungen entfalten, weshalb die dagegen erhobene Berufung mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. August 2010, GZ. RV/0098-I/09, als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Mit Bescheid vom 23. August 2010 wies das Finanzamt den deshalb wiederum unerledigten Wiedereinsetzungsantrag vom 18. Dezember 2008 ab.

Hierzu führte das Finanzamt aus, dass sich die Begründung des Wiedereinsetzungsantrages als nicht schlüssig erweise. Wäre nur das Nichterkennen, dass es sich um zwei verschiedene Bescheide handle, Schuld an der Versäumung der Berufungsfrist gewesen und hätte damals bereits die Absicht bestanden auch gegen die Umsatzsteuerbescheide zu berufen, wäre es naheliegender gewesen, dass zumindest in der Begründung Anträge auf Änderung der Umsatzsteuerbescheide gestellt worden wären. Da dies nicht der Fall sei, könne daraus geschlossen werden, dass gegen die Umsatzsteuerbescheide nicht aus Versehen, sondern deshalb, weil zum damaligen Zeitpunkt gar nicht die Absicht bestanden habe, gegen die Sachbescheide Berufung einzulegen, keine Berufung eingelegt worden sei.

In der dagegen mit Eingabe vom 6. September 2010 erhobenen Berufung beantragte der Bw dem Wiedereinsetzungsantrag stattzugeben, die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 so vorzunehmen, dass jedenfalls der unstrittige Zahlungsbetrag in Höhe von ATS 100.000,00 berücksichtigt werde und in eventu, dass das gesamte Verfahren ersatzlos behoben werde, zumal dieses gegen eine nichtexistente Partei geführt werde.

Begründend führte der Bw im Wesentlichen aus, dass aufgrund der Bescheidgestaltung es nicht erkennbar gewesen wäre, dass damit jeweils zwei verschiedene Bescheide vorliegen, die auch getrennt bekämpft werden müssten. Zum einen sei in den Bescheiden der Jahre 1998 und 1999 die Überschrift „Bescheid“ nur einmal vorhanden, zum anderen fehle die Rechtsmittelbelehrung gänzlich. Die optisch anders gestalteten Bescheide der Jahre 2000 und 2001 enthielten zwar jeweils eine Rechtsmittelbelehrung, diese seien jedoch völlig ident. Dem Bw bzw. seinem Vertreter könne daher auch nicht eine auffallende Sorglosigkeit vorgeworfen werden.

Die Art der Textgenerierung und die Schriftgestaltung sowie die Angabe der fortlaufenden Seitenzahlen trage dazu bei, eine Anfechtungserklärung für alle Bescheide abzugeben, man erhalte ja letztlich auch nur einen Sammelbescheid, wogegen man wohl auch mit „Sammelberufung“ vorgehen können müsse. Gegen diesen Bescheid sei berufen worden. Wenn die Abgabenbehörde darin eine Undeutlichkeit gesehen hätte, hätte sie mit Mängelbehebungsauftrag vorgehen müssen.

Der Parteienvertreter sei von Anfang an der felsenfesten Überzeugung gewesen, den pro Jahr erlassenen Bescheid vollinhaltlich und zwar sehr wohl hinsichtlich der Wiederaufnahme als auch hinsichtlich der materiellen Neufestsetzung angefochten zu haben, zumal auch zweifels-

frei die Neufestsetzung eine materielle Folge erst einer zunächst erfolgreichen Wiederaufnahme sein könne.

Im Übrigen handle es sich bei der Neufestsetzung der Umsatzsteuer um einen abgeleiteten Bescheid, der überhaupt nur dann relevant sei, wenn über die Zulässigkeit der Wiederaufnahmebegehren abgesprochen bzw. diesem stattgegeben wurde.

Ganz schwerwiegend sei der Umstand, dass „die Bescheide“ an einen seit 2003 nicht mehr existenten Bescheidadressaten ausgefertigt und zugestellt worden seien, sodass überhaupt neue Wiederaufnahmebescheide an nunmehr existente Personen zu erlassen wären, die aber im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO auf jeden Fall verfristet wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

Gemäß § 81 Abs. 6 zweiter Satz BAO bleibt die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Im Hinblick darauf, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung kein Widerruf der vertretungsbefugten Person vorlag, erweisen sich die an „B.J.u.E.,zH.B.E.“ gerichteten Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide vom 26. Jänner 2007 entgegen der Behauptung des Berufungswerbers (im Folgenden kurz als Bw bezeichnet) dem Recht entsprechend erlassen. Die Bescheide wurden nicht an nicht existente Personen gerichtet.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass die Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad es Versehens handelt.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, dass die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 308 Rz 9 mwN).

Ein minderer Grad des Verschuldens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 308 Rz 14 mwN).

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (vgl. *Ritz*, § 308 BAO⁴ Rz 15 mwN).

Nach dem Vorbringen des Bw liege das unvorhergesehene Ereignis darin, dass er fest in der Annahme gewesen sei, dass mit der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer 1998 bis 2002 (gemeint wohl bis 2001) vom 26. Jänner 2007 bzw. 30. Jänner 2007 auch die Sachbescheide angefochten zu haben.

Im Ergebnis will der Bw damit glaubhaft machen, dass er einem Rechtsirrtum unterlegen sei. Nach der Rechtsprechung kann in Ausnahmefällen auch ein Rechtsirrtum ein maßgebliches „Ereignis“ im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO sein, wobei hierbei im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen ist. So kann beispielsweise ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen (vgl. zuletzt VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001 mwN).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskräftig. Dabei ist entscheidend, ob die Gestaltung des in der Praxis üblichen, gesetzeskonformen „Sammelbescheids“, in dem die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung unter der gemeinsamen Bezeichnung mit dem vorangestellten Ausdruck „Bescheid“ zusammengefasst werden, eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmeverfügung und Sachentscheidung ermöglicht. Werden diesfalls in der Berufung als Anfechtungsgegenstand nur einzelne Teile des „Sammelbescheids“ – also selbständige Bescheide – klar und deutlich bezeichnet, so erwachsen die anderen mit selbständiger Bescheidqualität ausgestatteten Teile des „Sammelbescheides“ in Rechtskraft (vgl. VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Die Bescheide für die Jahre 1998 und 1999 weisen entgegen dem Vorbringen des Bw sowohl eine Rechtsmittelbelehrung betreffend die Wiederaufnahme als auch eine Rechtsmittelbeleh-

rung betreffend der Sachbescheide auf. Diese ist entsprechend dem Hinweis nach der jeweiligen Begründung auf der Rückseite unter Punkt 1A des Formblattes – wenngleich nicht in die Seitennummerierung einbezogen - abgedruckt.

Aufgrund der Gestaltung der Bescheide – die einzelnen Bescheide enthalten jeweils einen Spruch, eine eigene Begründung, den Hinweis auf die Rechtsmittelbelehrung und sind durch eine eigene Nummerierung auch optisch voneinander getrennt - war erkennbar, dass es sich dabei jeweils um zwei verschiedene Bescheide handelt, die auch getrennt voneinander bekämpft werden konnten.

Ab dem Veranlagungsjahr 2000 wurden die Bescheide so gestaltet, dass die Rechtsmittelbelehrung in den fortlaufenden Text aufgenommen und der Wiederaufnahmebescheid auf einem eigenen Blatt ausgefertigt wurde. Auch für diese Veranlagungsjahre war daher leicht erkennbar, dass es sich bei den Sachbescheiden jeweils um eigene Bescheide handelt. So enthalten die einzelnen Bescheide außerdem auch jeweils den Bescheidadressaten. In den Rechtsmittelbelehrungen wurde auch angeführt, wie im Falle einer Berufung der bekämpfte Bescheid zu bezeichnen wäre.

In den gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens erhobenen Berufungen wurde aber weder der angefochtene Bescheid entsprechend der Vorgabe in den Rechtsmittelbelehrungen (Jahre 2000 und 2001) bezeichnet, noch wurde in der Berufungsbegründung auf die Umsatzsteuerbescheide eingegangen bzw. entsprechende Anträge gestellt. Dies wäre aber zu erwarten, wenn tatsächlich (auch) die Sachbescheide bekämpft werden hätten sollen.

Das nunmehrige Vorbringen, dass man der festen Überzeugung gewesen sei, mit den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide auch die Sachentscheidungen zu bekämpfen, überzeugt deshalb nicht. Die Vorgangsweise lässt nur den Schluss zu, dass zum damaligen Zeitpunkt nur die Absicht bestand gegen die Wiederaufnahmebescheide vorzugehen, was im Falle einer Stattgabe dazu geführt hätte, dass die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wären (vgl. *Ritz*, BAO⁴ § 308 Tz 8). Insofern ergibt die Bekämpfung nur der Wiederaufnahmebescheide sehr wohl einen Sinn. Eines Mängelbehebungsauftrages bedurfte es nicht.

Angemerkt werden darf, dass im Falle eines tatsächlichen - in den vorliegenden Fällen jedoch nicht zutreffend - Fehlens der Rechtsmittelbelehrungen in den Bescheiden für die Jahre 1998 und 1999, es keines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bedurft hätte. Die Rechtsmittelfrist wäre nicht in Lauf gesetzt worden (§ 93 Abs. 4 BAO).

Es konnte daher nicht das Vorliegen eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses glaubhaft gemacht werden. Die Voraussetzungen für die Bewilligung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand liegen daher unabhängig eines allfälligen Verschuldens nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Dezember 2011