



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Vorlageantrag des K. T., geb. yyyy, Stadt, Straße, vertreten durch H. S., Steuerberater & Wirtschaftstreuhänder, Stadt, Z-Straße, vom 27. September 2005 hinsichtlich Berufung vom 19. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 6. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Vorlageantrag vom 27. September 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Gegenständlichem Bescheid wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der beim Finanzamt Y unter Steuernummer zzzz zur Erhebung von Einkommen- und Umsatzsteuer erfasste Berufungswerber wird nach ausgewiesener Aktenlage abgabenrechtlich von Steuerberater H. S. vertreten. Seit 9. April 2003 (Bekanntgabe bzw. Anmerkung per FinanzOnline) ist dieser steuerliche Vertreter aktenkundig auch zum Empfang von im Abgabenverfahren an den Berufungswerber ergehenden Schriftstücken bevollmächtigt (Zustellungsvollmacht).

Für das Jahr 2002 reichte der Berufungswerber keine Steuererklärungen ein. Da dem Finanzamt im Wege von § 109a EStG – Meldungen Einkünfte des Berufungswerbers für diesen Veranlagungszeitraum bekannt gegeben worden waren, wurden dessen Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2002 gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt. Mit Bescheid vom 6. Juli 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Berufungswerbers für das Jahr 2002 vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO) mit 90.997,28 € fest, was aufgrund der bisher festgesetzt gewesenen Einkommensteuer (1.081,25 €) zu einer Steuernachforderung von 89.916,03 € führte.

Gegen diesen dem steuerlichen Vertreter laut Rückschein am 8. Juli 2005 zugestellten Einkommensteuerbescheid erhob der Berufungswerber am 19. Juli 2005 selbst rechtzeitig Berufung und beantragte darin unter anderem auch, für die Dauer des Einkommensteuerberufungsverfahrens einen Abgabebetrag von 105.294,86 € gemäß § 212a BAO von der Einhebung auszusetzen. Diesem Antrag wurde am 17. August 2002 unter Einhebungsaussetzung von ESt 2002 im Ausmaß von 89.916,03 € (Nachforderungsbetrag laut ESt – Bescheid) und Abweisung des Mehrbegehrens teilweise stattgegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 aus darin näher angeführten Gründen vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Diese Erledigung erging nicht automationsunterstützt, sondern händisch. Anhand der im Einkommensteuerakt des Berufungswerbers abgelegten Zweitschrift dieser Erledigung ist in concreto aus dem diesbezüglichen Bescheidkopf folgende vom Finanzamt hierfür vorgenommene Zustellverfügung ersichtlich: „Herrn T. K. , Straße ,Stadt “. Aus weiteren auf dieser Zweitschrift angebrachten Vermerken ergibt sich überdies, dass die konkrete Berufungsvorentscheidung nach Genehmigung durch den Vorgesetzten (24. August 2005) am 25. August 2005 versendet wurde. Ob ihre Versendung formlos oder mittels eingeschriebenen Briefes (Rsa- bzw. Rsb-Sendung) erfolgte, kann der Einkommensteueraktenlage mangels entsprechender Vermerke nicht entnommen werden. Aktenkundig ist allerdings, dass der steuerliche Vertreter mit schriftlicher Eingabe vom 27. September 2005 (datiert mit 26. September 2005) einen Antrag auf Vorlage der Einkommensteuerberufung 2002 vom 19. Juli 2005 zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und er eingangs dieses Schriftsatzes dabei zur Antragsrechtzeitigkeit Folgendes festgehalten hat: „Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 zugestellt per Fax am 16. September 2005“.

Mit Erlassung der in Rede stehenden Berufungsvorentscheidung verfügte das Finanzamt am 24. August 2005 gleichzeitig auch den Aussetzungsablauf für Einkommensteuer 2002 iHv. 89.916,03 €. Dieser Ablaufbescheid erging automationsunterstützt und wurde aufgrund der zur Steuernummer zzzz gespeicherten elektronischen Verfahrensdaten unmittelbar dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers zugestellt.

Am 11. November 2005 wurde obige Einkommensteuerberufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Noch vor Eingehen auf die Berufungssache selbst stellte die zu ihrer Erledigung zuständige Referentin aufgrund der oben erwähnten Zustellverfügung auf der Berufungsvorentscheidung (Adressierung an den Berufungswerber persönlich trotz aufrechter Zustellvollmacht) und weiters der Anmerkung des steuerlichen Vertreters im Vorlageantragsschriftsatz, dass ihm die Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 am 16. September 2005 per Telefax zugestellt worden wäre, Ermittlungen an, von wem die Beru-

fungsvorentscheidung per Telefax an den steuerlichen Vertreter übermittelt worden, bzw. ob der steuerliche Vertreter jemals auch in den Besitz des Originals der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 gekommen wäre. Dazu wurden einerseits der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers und andererseits Herr W, der beim Finanzamt für den Berufungswerber zuständige Veranlagungsreferent, befragt. Eine Befragung des Berufungswerbers zum vorgenannten Themenkomplex konnte nicht erfolgen, weil sich dieser laut Auskunft seines steuerlichen Vertreters zurzeit im Ausland in Haft befindet. Vorgenannte Erhebungen der Referentin haben zu folgendem Ergebnis geführt:

Die Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 (Original) wurde vom Finanzamt trotz aktenmäßig ausgewiesener Zustellvollmacht nicht an den zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter, sondern unmittelbar an den Berufungswerber an dessen oben angeführte Wohnadresse versendet. Anlässlich des Einganges des Aussetzungsablaufbescheides für ESt 2002 in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters Ende August 2005 stellte dieser den bisherigen Nichterhalt einer entsprechenden Erledigung der Einkommensteuerberufung 2002 fest. Aus gegebenem Anlass kontaktierte der steuerliche Vertreter vorerst den Berufungswerber, der den Zugang einer Berufungserledigung betreffend ESt 2002 ihm gegenüber allerdings dementierte. Bei einer in der Folge am 9. September 2005 für den Berufungswerber durchgeführten FinanzOnline - Abfrage stellte der steuerliche Vertreter fest, dass am 24. August 2005 eine Erledigung betreffend Einkommensteuerberufung 2002 erfolgt war. Da der Berufungswerber den Erhalt dieser Erledigung auch anlässlich einer neuerlichen Anfrage des Vertreters negierte, wandte sich letzterer nachfolgend telefonisch an das zuständige Finanzamt und ersuchte dabei unter Verweis auf die bestehende Zustellungsvollmacht um Übermittlung einer Ausfertigung der laut FinanzOnline am 24. August 2005 ergangenen Berufungsvorentscheidung. Diesem Ersuchen kam das Finanzamt in der Weise nach, dass es dem steuerlichen Vertreter am 16. September 2005 die konkrete Berufungsvorentscheidung per Telefax in dessen Kanzlei zukommen ließ. Dieses Telefax vom 16. September 2005 wurde zu Beweis zwecken für das gegenständliche Berufungsverfahren angefordert und vom Steuerberater am 21. Juni 2006 via Telekopie an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt. Anhand dieses Beweismittels ist ersichtlich, dass der steuerliche Vertreter am 16. September 2005 um 8.01 Uhr vom Finanzamt Y eine Telekopie von der im Einkommensteuerakt des Berufungswerbers erliegenden Zweitschrift der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 erhalten hat. Nach weiterem Ergebnis der durchgeführten Ermittlungen ist der zustellbevollmächtigte steuerliche Vertreter des Berufungswerbers niemals in den Besitz des Originals dieser Berufungsvorentscheidung gekommen. Abschließend bleibt festzuhalten, dass sich im Einkommensteuerakt des Berufungswerbers ausschließlich die Zweitschrift der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 findet.

Obiger Sachverhalt ist folgender rechtlichen Würdigung zu unterziehen:

Gemäß § 276 Abs. 2 iVm Abs. 1 BAO idGF kann gegen eine von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Berufungsvorentscheidung innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Voraussetzung eines Vorlageantrages ist somit, dass eine Berufungsvorentscheidung wirksam ergangen ist.

Dem § 97 Abs. 1 BAO zufolge werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (lit. a leg. cit.). Gemäß § 97 Abs. 3 erster Satz BAO kann an Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung deren Inhalt auch telegrafisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf (Absatz 3 zweiter Satz leg. cit.). Von dieser Verordnungsermächtigung hat das BMF durch Erlassung der FinanzOnline-Verordnung (gF FOnV 2006, BGBl II 2006/97) Gebrauch gemacht und darin vorgesehen, dass im Anwendungsbereich der BAO auch die automationsunterstützte Datenübertragung zulässig für jene Funktionen ist, die dem jeweiligen Teilnehmer in FinanzOnline zur Verfügung stehen. Da § 97 BAO nicht explizit vorsieht, dass der Inhalt schriftlicher Erledigungen anstatt durch Zustellung einer schriftlichen Ausfertigung auch mittels Telefax bekannt gegeben werden kann, und bis dato auch keine die Verwendung von Telekopierern zulassende, auf § 97 Abs. 3 zweiter Satz BAO gestützte Verordnung des BMF existiert, ist eine solche Zustellungsart im Anwendungsbereich der BAO daher unzulässig (Ritz, BAO³ § 97 Rz 14; SWK 2005, S 379). Behördliche Erledigungen, die mittels Telefax bekannt gegeben werden, stellen demnach absolut nichtige Verwaltungsakte dar (Ritz, BAO³ § 97 Rz 7, 14; SWK 2005, S 379).

Die Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung, also deren rechtliche Existenz, setzt voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird. Vor Bekanntgabe entfaltet eine Erledigung keine Rechtswirkungen. Die Bekanntgabe schriftlicher Erledigungen hat aufgrund oben genannter Bestimmungen grundsätzlich durch Zustellung zu erfolgen. Soweit in der BAO nicht anders bestimmt ist, sind Zustellungen nach Zustellgesetz vorzunehmen (§ 98 BAO).

§ 9 Abs. 1 ZustellG, BGBl 1982/200 idGF des BGBl 2004/10, normiert, dass die Parteien und Beteiligten, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, andere natürliche

oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen können (Zustellungsvollmacht). Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG als Empfänger zu bezeichnen. Aus der Wortfolge „hat zu bezeichnen“ ergibt sich, dass bei Vorliegen einer Zustellungsvollmacht der Zustellungsbevollmächtigte zwingend als Empfänger der Sendung zu bezeichnen und die Sendung diesem und nicht dem Vollmachtgeber zuzustellen ist. Erfolgt eine Zustellung ungeachtet bestehender Zustellungsvollmacht dennoch an den Vertretenen selbst, so ist eine solche Zustellung unwirksam (VwGH v. 17. Dezember 1980, 2942/79; VwGH v. 14. Jänner 1993, 92/09/0293; Ritz BAO³ § 9 Rz 24).

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt dem § 7 Abs. 1 ZustellG idGF gemäß die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Aufgrund dieser Bestimmung können Zustellmängel bei Zutreffen der gesetzlich normierten Voraussetzungen somit geheilt werden. Die rechtswidrige Zustellung einer behördlichen Erledigung an den Vollmachtgeber anstatt an den bestellten Zustellungsbevollmächtigten stellt einen Zustellmangel dar, der grundsätzlich nach § 7 Abs. 1 ZustellG idGF heilbar ist. Dies setzt allerdings voraus, dass der Zustellungsbevollmächtigte tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes kommt. Ist dies der Fall, dann gilt die Zustellung im Zeitpunkt dieses Zukommens als vollzogen (VwGH v. 15. September 1993, 92/13/0308; VwGH v. 17. Dezember 1980, 2942/79; ÖStZ 1988, 255).

Die Heilung eines Zustellmangels durch tatsächliches Zukommen iSd § 7 Abs. 1 ZustellG kann bei rechtswidriger Zustellung einer schriftlichen Erledigung an den Vollmachtgeber anstatt an den Zustellungsbevollmächtigten nur dann bejaht werden, wenn der Zustellungsbevollmächtigte in den Besitz des Originals der schriftlichen Erledigung kommt (VwGH v. 27. Mai 1999, 99/02/0083). Die Empfangnahme einer entsprechenden Ablichtung genügt für eine Heilung eines solchen Zustellmangels somit ebenso wenig, wie dass der Zustellungsbevollmächtigte etwa anlässlich einer Akteneinsicht vom Inhalt der ihm rechtswidrigerweise nicht zugestellten behördlichen Erledigung Kenntnis erlangt (VwGH v. 27. 5. 1999, 99/02/0083; Ritz, BAO³ § 7 Rz 7).

Da im Anwendungsbereich der BAO aufgrund obiger Ausführungen schon eine Zustellung behördlicher Erledigungen durch Telefax nicht zulässig ist, entfaltet im Hinblick auf § 7 Abs. 1 ZustellG auch das tatsächliche Zukommen eines Telefaxes keine Zustellwirkung (Ritz, BAO³ § 7 Rz 7). (Tele)Faxen ist nämlich Fernkopieren via Telefonnetz, so dass dem Empfänger eines Telefaxes regelmäßig nur eine (Fern)Kopie eines Schriftstückes, nicht jedoch das entsprechende Original zugeht. Eine durch Missachtung einer bestehenden Zustellungsvollmacht

rechtsunwirksame Zustellung an den Vollmachtgeber selbst kann demnach auch nicht dadurch geheilt werden, dass dem Zustellungsbevollmächtigten der Inhalt des behördlichen Schriftstückes via Telefax zur Kenntnis gebracht wird (SWK 2005, S 379).

Im vorliegenden Fall wurde die Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 trotz Bestehens einer Zustellungsvollmacht für den steuerlichen Vertreter seit 9. April 2003 aktenkundig laut Bescheidkopf nicht dem steuerlichen Vertreter unter dessen Kanzleiadresse, sondern dem Berufungswerber selbst (Vollmachtgeber) unter dessen Wohnadresse zugestellt. Da diese Zustellungsverfügung des Finanzamtes mangels Benennung des zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreters als Empfänger der Anordnung im § 9 Abs. 3 ZustellG klar widerspricht, war die Zustellung der konkreten Berufungsvorentscheidung an den Berufungswerber schon aus diesem Grund rechtsunwirksam. Damit kann gegenständlich dahin gestellt bleiben und bedurfte es deshalb im abgeführten Verfahren auch keiner weiteren Überprüfung, ob bzw. wann dem Berufungswerber diese behördliche Erledigung zugegangen oder ob dies, wie vom Berufungswerber gegenüber seinem Vertreter offensichtlich behauptet, nicht der Fall gewesen ist.

Zu prüfen ist aufgrund dieses für den vorliegenden Fall festgestellten Zustellmangels jedoch noch, ob dieser Zustellmangel allenfalls durch tatsächliches Zukommen der konkreten Berufungsvorentscheidung an den zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreter gemäß § 7 Abs. 1 ZustellG saniert und gegebenenfalls gleichzeitig damit eine Zustellung dieser behördlichen Erledigung rechtswirksam bewirkt worden ist. Nach dem Ergebnis der zweitinstanzlichen Ermittlungen wurde dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers nach Urgenz beim Finanzamt, dass ihm die anhand der elektronischen Verfahrensdaten ersichtliche; am 23. August 2005 erlassene Berufungsvorentscheidung bislang trotz aufrechter Zustellungsvollmacht nicht zugestellt worden wäre, am 16. September 2005 vom Finanzamt eine Telekopie von der Zweitschrift dieser Berufungsvorentscheidung in dessen Kanzlei übermittelt. In den Besitz des Originals dieser Berufungsvorentscheidung ist der zustellbevollmächtigte Vertreter nach eigenem glaubhaftem Vorbringen im abgeführten Verfahren jedoch nie gekommen. Damit hat dieser aufgrund des Telefaxes vom 16. September 2005 zwar unbestritten Kenntnis vom Inhalt der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2005 erlangt, die es ihm auch ermöglichte, nachfolgend namens des Berufungswerbers Rechtsmittel gegen diese abweisende behördliche Erledigung einzulegen, der für diese Berufungsvorentscheidung infolge rechtswidriger Zustellverfügung (Nichtbenennung des zustellbevollmächtigten Vertreters als Empfänger) indizierte Zustellmangel wurde allein mit dem Zukommen einer Telekopie von dieser Berufungsvorentscheidung an den zustellbevollmächtigten Vertreter aus oben angeführten Gründen jedoch nicht saniert.

Selbst wenn man sachverhaltsmäßig davon ausginge, dass dem Berufungswerber das Original

dieser Berufungsvorentscheidung - wie von diesem gegenüber seinem Vertreter behauptet - nicht zugegangen sein sollte, wurde für diese behördliche Erledigung mit Übermittlung einer Telekopie derselben an den zustellbevollmächtigten Vertreter am 16. September 2005 ebensowenig eine wirksame Zustellung bewirkt, da im Anwendungsbereich der BAO eine Bescheidbekanntgabe in dieser Form nicht vorgesehen ist. Resümierend ist daher festzuhalten, dass die als Berufungsvorentscheidung intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 23. August 2005 mangels einer für den Berufungswerber rechtswirksamen Zustellung als Bescheid rechtlich nicht existent geworden ist und sie damit auch keine Rechtswirkungen entfalten konnte.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a) oder nicht fristgerecht eingebracht wurde. Dem § 276 Abs. 4 BAO zufolge ist § 273 Abs. 1 BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Unzulässige oder verspätete Vorlageanträge sind somit zwingend mittels Bescheid zurückzuweisen, wobei sich aus der Wortfolge „Abgabenbehörde“ im § 273 Abs. 1 BAO ergibt, dass zur Erlassung eines solchen Zurückweisungsbescheides sowohl die Abgabenbehörde erster als auch zweiter Instanz sachlich zuständig ist.

Gemäß § 273 Abs. 2 BAO darf eine Berufung nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde. Diese Bestimmung gilt mangels Rechtsverweisung auf § 273 Abs. 2 BAO im § 276 Abs. 4 BAO nicht für Vorlageanträge. Da unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung wirksam erlassen hat (VwGH v. 28. Oktober 1997, 93/14/0146), dies für den vorliegenden Fall aus den angeführten Gründen jedoch zu verneinen ist, blieb somit der am 27. September 2005 für die Einkommensteuerberufung vom 19. Juli 2005 noch vor Ergehen einer wirksamen Berufungsvorentscheidung gestellte Vorlageantrag ohne rechtliche Wirkung (VwGH v. 26. Juni 1990, 89/14/0122; VwGH v. 25. November 1999, 99/15/0136) und war er deshalb auch spruchgemäß als unzulässig zurückzuweisen.

Indem im vorliegenden Fall aus obigen Entscheidungsgründen eine Berufungsvorentscheidung bisher nicht wirksam ergangen ist, ist damit die Berufung vom 19. Juli 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 6. Juli 2005 nach wie vor unerledigt.

Linz, am 23. Juni 2006