

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 25. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 10. September 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 sowie betreffend Einkommensteuer(sachentscheidung) für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 wird Folge gegeben.  
Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- 2.) Die Berufung gegen die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 2002 und 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) wurde aufgrund einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 vom 14. Februar 2003 mit Einkommensteuerbescheid vom 13. Mai 2003 unter Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages iHv 1.069,80 € und unter Festsetzung einer Abgabengutschrift iHv 2.111,34 € für das Jahr 2002 veranlagt.

Der Berufungswerber (Bw) wurde aufgrund einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 (Eingangsstempel: 3. Februar 2004) mit Einkommensteuerbescheid vom 8. März 2004 unter Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages iHv 1.375,20 € und unter Festsetzung einer Abgabengutschrift iHv 1.802,17 € für das Jahr 2003 veranlagt.

Während die vorgenannten Bescheide vom 13. Mai 2003 und vom 8. März 2004 an den Bw mit der Adresse Hauptwohnsitzmeldung gerichtet worden waren, richtete das Finanzamt an

den Bw mit der Adresse Kindsmutteradresse folgende, mit 10. September 2004 datierte Bescheide, zu denen keine Rückscheine aktenkundig sind:

- Bescheid, mit dem das *Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2002 ... gem. § 303 (4) BAO wiederaufgenommen* wurde (ANV-Akt BI 15/2002) und der Begründung: *Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte;*
- Einkommensteuer(sach)bescheid, mit dem die *Einkommensteuer ... für das Jahr 2002 festgesetzt mit -1.805,94 €* wurde, und zwar unter Berücksichtigung eines reduzierten Unterhaltsabsetzbetrages iHv 764,40 € (ANV-Akt BI 16ff/2002; die negative Einkommensteuerfestsetzung entspricht – isoliert betrachtet – einer Gutschrift, woraus jedoch infolge der um 305,40 € geringeren Gutschrift als im Bescheid vom 13. Mai 2003 eine entsprechende Nachforderung resultierte);
- Bescheid, mit dem das *Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 ... gem. § 303 (4) BAO wiederaufgenommen* wurde (ANV-Akt BI 12/2003) und der Begründung: *Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte;*
- Einkommensteuer(sach)bescheid, mit dem die *Einkommensteuer ... für das Jahr 2003 festgesetzt mit -1.191,37 €* wurde, und zwar unter Berücksichtigung eines reduzierten Unterhaltsabsetzbetrages iHv 764,40 € (ANV-Akt BI 13ff/2003; die negative Einkommensteuerfestsetzung entspricht – isoliert betrachtet – einer Gutschrift, woraus jedoch infolge der um 610,80 € geringeren Gutschrift als im Bescheid vom 8. März 2004 eine entsprechende Nachforderung resultierte).

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2004 (ANV-Akt BI 16/2003) er hob der Bw Berufung "gegen die Bescheide vom 10.09.2004" mit dem Begehren, die "vorgeschriebenen Beträge 2002 und 2003 ersatzlos aufzuheben", und kritisierte, dass die Bescheide nicht an seine Wohnadresse Hauptwohnsitzmeldung zugestellt worden seien; er habe die Bescheide anlässlich eines Kindesbesuches am 29. September 2004 bei der Mutter des gemeinsamen Kindes in Kindsmutteradresse erhalten.

Es folgten weitere Ausführungen, insb dass der Bw wegen unüberbrückbarer Differenzen zwischen ihm und der Kindsmutter in sein Elternhaus gezogen sei.

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

Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt aufgrund der oben zitierten Formulierung in der Berufungsschrift in Verbindung mit der Aktenlage die eindeutige Erklärung vor, sowohl die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 10. September 2004 als auch die gleich datierten, diesbezüglichen Wiederaufnahmsbescheide anzufechten. Maßgebend ist diese (Prozess-)Erklärung; unbeachtlich wäre hingegen ein allfälliges abweichendes, inneres Wollen des Einschreiters (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 85 Tz 1).

Die vorliegende Berufungsentscheidung wird an die vom Bw als tatsächlich vorgebrachte Wohnadresse zugestellt, an der er polizeilich mit der Wohnsitzqualität "Hauptwohnsitz" gemeldet ist (vgl Meldeabfrage vom 16. Februar 2005, ANV-Akt BI 18/2002) und wo er laut Berufungsschrift von seinen Eltern eine kleine Wohnung gemietet hat.

An dieser Adresse befindet sich zumindest ein "vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort" iSd § 2 Z 5 ZustG, was sie jedenfalls als zustellrechtliche Abgabestelle qualifiziert. Es kann somit dahingestellt bleiben, ob sich dort die "Wohnung" des Bw iSd § 2 Z 5 ZustG befindet – was dem Vorbringen des Bw entspräche – oder ob sich die "Wohnung" des Bw bei der Kindsmutter in Kindsmutteradresse befindet – was der Ansicht des Finanzamtes entspräche. Auch wenn diese beiden Abgabestellen zur Auswahl stünden und somit die Behörde gemäß § 2 Z 4 und 5 iVm § 4 Abs 1 ZustG idF BGBl I 2004/10 an jede der beiden Zustelladressen zustellen dürfte, würde die Berufungsbehörde – um die Wahrscheinlichkeit einer Annahmeverweigerung gering zu halten – im ggstdl Fall an die Adresse der polizeilichen Meldung zustellen.

Auch hinsichtlich der Zustellung der angefochtenen Bescheide – wobei aus dem Vorbringen des Bw zutreffendenfalls ein Zustellmangel iSd § 7 Abs 2 ZustG resultieren würde – kann dahingestellt bleiben, ob in Kindsmutteradresse die Wohnung und somit eine Abgabestelle des Bw liegt oder nicht, denn gemäß § 7 Abs 1 ZustG ist ein allfälliger Zustellmangel geheilt, wenn das Dokument dem Empfänger tatsächlich zukommt; der Zeitpunkt des tatsächlichen Zukommens gilt als Zustellzeitpunkt.

Der Bw behauptet, die angefochtenen Bescheide am 29. September 2004 erhalten zu haben. Laut Aktenlage (keine Rückscheine) sind die angefochtenen Bescheide ohne Zustellnachweis zugestellt worden, wozu § 26 Abs 2 Satz 1 ZustG idF BGBl I 2004/10 normiert: "*Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt.*" Dies lässt gegenüber der früheren Gesetzesfassung ("... so wird vermutet, daß die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe vorgenommen wurde") laut Gesetzesmaterialien (RV 252BlgNR XXII.GP), wo nur von einer Zusammenfassung der bisherigen § 2a Abs 2 und § 26 die Rede ist, keine unterschiedliche Bedeutung erkennen. Vielmehr erinnert diese Umformulierung an die diesbezügliche Umformulierung des § 1 Abs 1 und 2 der LiebhVO (erste LiebhVO aus 1990 ggü nunmehriger LiebhVO ab 1993; vgl *Renner* in *Doralt*, EStG, § 2

Tz 314: Der frühere Wortlaut "Vermutung" war "untechnisch" zu verstehen).

§ 26 Abs 2 Satz 2 ZustG idF BGBl I 2004/10 ist gleich formuliert wie früher: "*Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt von Amts wegen festzustellen.*"

Die bisherige einschlägige Kommentierung, wonach die Beweislast die Behörde trifft (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 26 ZustG Tz 3) kann daher auf § 26 Abs 2 BAO idF BGBl I 2004/10 weiterhin angewendet werden.

Im ggstdl Fall bedeutet dies – mangels Rückscheine oder anderer Nachweise –, dass dem Vorbringen des Bw über den Zeitpunkt der Zustellung zu folgen ist. Die einmonatige Berufungsfrist hat daher mit Zustellung am 29. September 2004 begonnen und war somit am 25. Oktober 2004 noch nicht abgelaufen; die ggstdl Berufung ist daher nicht als verspätet zurückzuweisen.

Eine Berufung muss gemäß § 250 Abs 1 BAO enthalten:

- (lit a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- (lit b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- (lit c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- (lit d) eine Begründung.

Wie oben bereits ausgeführt, sind im ggstdl Fall die angefochtenen Bescheide in der Berufung in einer ausreichenden Weise bezeichnet, sodass hervorgeht, wogegen sie sich richtet; für die Bezeichnung der Bescheide iSd § 250 Abs 1 lit a BAO ist keine bestimmte Form nötig (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 250 Tz 4f).

Eine Untersuchung hinsichtlich lit b bis d, soweit sich die Berufung gegen die Sachbescheide richtet, ist im ggstdl Fall ohne Belang, weil insoweit die Berufung mit der vorliegenden Entscheidung ohnehin wegen Wegfalles der Anfechtungsobjekte zurückgewiesen wird. Von Belang ist jedoch eine Untersuchung hinsichtlich lit b bis d des § 250 Abs 1 BAO, soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide richtet:

- Die Erfordernisse gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO sind laut *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 250 Tz 10, bei einem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid inhaltsleer, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken kann und es diesbezüglich nicht mehrere Berufungspunkte geben kann; die gegenständlichen Erfordernisse sind daher im vorliegenden Fall als erfüllt anzusehen.
- An eine taugliche Begründung iSd lit d ist insb die Anforderung zu stellen, dass sie über nicht näher ausgeführte Argumente wie "unrichtig", "zu hoch" und dgl hinausgeht (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 250 Tz 15). Unter Begründung iSd lit d ist eine Begründung im engeren Sinne zu verstehen, also dasjenige, womit die Partei ihren Standpunkt (dh das Begehr) iSd lit b und c vertreten zu können glaubt. Hier handelt es sich somit nicht um die (umgangssprachliche) Berufsbegründung im weiteren Sinne, welche die lit b bis d umfassen würde.

Vom Fehlen einer Begründung kann erst dann ausgegangen werden, wenn eine Berufung keine Hinweise darauf enthält und keine Ansatzpunkte dafür erkennen lässt, worin die Unrichtigkeiten des bekämpften Bescheides liegen sollen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Utz*, BAO, § 250 E 52 und E 59).

Ist eine Begründung vorhanden – wie im ggstdl Fall die Punkte 4 bis 6 der Berufungsschrift – so ist unmaßgeblich, ob die Begründung schlüssig ist bzw inhaltlich zutrifft (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 250 Tz 17).

Laut jüngerer Rechtsprechung (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 289 Tz 12; *Stoll*, BAO-Komm, 2803; *UFS*, RV/0208-G/05-RS1) schließt die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache des Verfahrens erster Instanz aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe heranzieht und solcherart an Stelle der nach § 305 Abs 1 BAO zuständigen Behörde aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt; die Berufungsbehörde hat daher (nur) zu prüfen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Wiederaufnahmsgründe die Wiederaufnahme rechtfertigen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide nennen keine konkreten Tatsachen, die neu hervorgekommen sind, sondern nur "Tatsachen" (im allgemeinen). Im ggstdl Fall wurde dem Bw auch kein Betriebsprüfungsbericht oder sonstige Zusatzbegründung übermittelt, aus der sich die herangezogenen konkreten Tatsachen, die neu hervorgekommen sind, gegebenenfalls ergeben könnten.

§ 92 Abs 2 BAO normiert: "*Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgaben-vorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.*" Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide stellen keine verfahrensleitenden Verfügungen iSd § 94 BAO dar, die mündlich erlassen werden dürfen, sondern abgesondert anfechtbare Verfahrensbescheide (vgl *Ritz*, BAO-Komm<sup>2</sup>, § 94 Tz 1ff). Da für die angefochtenen Bescheide somit die mündliche Form nicht vorgesehen ist und kein Fall der elektronischen Zustellung vorliegt, ist die Schriftform verpflichtend. Die von der Behörde mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme kann daher im ggstdl Fall (keine zusätzliche schriftliche Begründung, kein Betriebsprüfungsbericht) nur anhand dieser schriftlichen Bescheide beurteilt werden. Unmaßgeblich ist, welchen Wiederaufnahmsgrund die Behörde heranziehen wollte. Maßgeblich ist nur, welchen Wiederaufnahmsgrund sie schriftlich herangezogen hat.

Mit den angefochtenen Bescheiden ist somit kein Wiederaufnahmsgrund herangezogen worden. In der Entscheidung über die Berufung dürfen keine Wiederaufnahmsgründe erstmals neu nominiert werden. Ohne konkreten Wiederaufnahmsgrund darf ein Abgabenverfahren nicht wiederaufgenommen werden. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide sind daher ersatzlos (gemäß § 289 Abs 2 BAO) aufzuheben.

§ 307 Abs 3 BAO normiert: "*Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es*

*sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.*" Da somit die Einkommensteuer(sach)bescheide für 2002 und 2003 vom 10. September 2004 bereits durch die Aufhebung der zugehörigen Wiederaufnahmsbescheide mit Spruchpunkt 1 der vorliegenden Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheiden, fehlt der Berufung gegen die beiden Sachbescheide der Anfechtungsgegenstand. Die Berufung wird daher, soweit sie sich gegen die Einkommensteuer(sach)bescheide richtet, mit Spruchpunkt 2 als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Wien, am 19. Juli 2005