

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin NN in der Beschwerdesache des Bf, Adresse, vertreten durch Steuerberatung Dr. Alfred Sorger GmbH, 8010 Graz, Steyrergasse 89, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. April 2008, betreffend Zurücknahmeerklärung eines Anbringens gemäß § 85 Abs. 2 BAO zu Recht erkannt:

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Zulässigkeit der mit Bescheid des Finanzamtes (FA) Graz-Umgebung vom 21. April 2008 gemäß § 85 Abs. 2 BAO erklärten Zurücknahme des vom Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf), am 2. Dezember 2004 bezüglich der Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen den Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid 2001 vom 1. Juli 2004 eingebrachten Antrages nach § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Im Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Dezember 2004 hatte der Bf - neben hier nicht verfahrensrelevanten Angaben - vorgebracht, dass er insofern durch ein unvorhergesehenes Ereignis am fristgerechten Einbringen einer Berufung gegen den am 5. Juli 2004 zugestellten ESt-Bescheid 2001 gehindert gewesen sei, als ein äußerst zuverlässiger, seit mehreren Jahren u.a. mit der Einbringung von Eingaben bei Behörden befasster und dafür speziell geschulter Bediensteter seines steuerlichen Vertreters den Berufungsschriftsatz, einer „*langjährig, rechtskonform gehandhabten Übung*“ entsprechend, bei der Einlaufstelle des FA Graz-Stadt anstatt jener des FA Graz-Umgebung abgegeben hatte, nicht beachtend, dass „*mit Rücksicht auf die geänderte Gebarung ab 1.4.2004, für Finanzamt Graz-Stadt und Finanzamt Graz-Umgebung nicht*

mehr eine einzige Einlaufstelle besteht, sondern zwei getrennte Einlaufstellen geführt werden.“

Weshalb das Schriftstück - entgegen den üblichen Gepflogenheiten - nicht noch am selben Tag durch Mitarbeiter des beim FA Graz-Stadt eingerichteten Infocenters an das Infocenter des zuständigen FA Graz-Umgebung überbracht worden sei, entziehe sich seiner Kenntnis. Er könne nur vermuten, dass das Versehen des Mitarbeiters seines Steuerberaters seine Fortsetzung in einem Versehen in der Kommunikation zwischen den Mitarbeitern der betroffenen „*Einlaufstelle(n)*“ gefunden habe. Dadurch sei der Schriftsatz beim FA Graz-Umgebung nicht zeitgerecht am 5.August 2004 sondern erst am 6.August 2004 eingelangt.

Hilfsweise werde eingewendet, dass aufgrund der zum Zeitpunkt der Einreichung des strittigen Schriftsatzes mangels Widerrufs nach wie vor geltenden Vereinbarung zwischen der Finanzverwaltung und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 23.Nov.1998 die Einbringung ohnehin zeitgerecht erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 3.Dezember 2004 erteilte das FA Graz-Umgebung dem Bf unter Verweis auf § 309a Abs. 1 BAO und Setzung einer Frist bis 3.Jänner 2005 den Auftrag zur Behebung der Mängel der Eingabe vom 2.Dezember 2004, in der „*das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis nicht **konkret** bezeichnet*“ worden sei.

In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages verwies der Bf in einer Eingabe vom 27.Dez. 2004 zunächst darauf, dass für ihn persönlich die „*angeblich eingetretene Versäumnis der Berufungsfrist*“ unvorhergesehen und unabwendbar gewesen sei, weil er sich eines „*fach- und sachkompetenten Steuerberaters*“ bedient habe und es ihm „als Durchschnittsmenschen“ sowohl unzumutbar als auch unmöglich gewesen wäre, die Einhaltung der Frist durch dessen Angestellten zu kontrollieren.

Darüber hinaus sei die fehlerhafte Einreichung der Berufung aufgrund der langjährig ordnungsgemäßen Pflichterfüllung des Angestellten auch für seinen steuerlichen Vertreter unvorhergesehen und unabwendbar gewesen.

Letztlich habe er auch nicht vorhergesehen oder abwenden können, dass seine Berufung entgegen der bis heute geltenden Vereinbarung zwischen der Finanzverwaltung und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 23.Nov.1998 behandelt werde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21.April 2008 erklärte das FA Graz-Umgebung den auf Basis des § 308 BAO eingebrachten Antrag des Bf vom 2.Dez.2004 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, weil der Bf dem Mängelbehebungsauftrag vom 3.Dez.2004 nicht „*vollinhaltlich entsprochen*“ habe. Die Eingabe vom 27.Dez.2004 sei zur aufgetragenen Behebung der Mängel nicht geeignet gewesen, weil die organisatorischen Änderungen aufgrund der mit 1.Februar 2004 umgesetzten Reform der steirischen Finanzämter für den Bf zwar unabwendbar aber nicht unvorhergesehen gewesen seien. Es sei davon auszugehen, dass dem steuerlichen Vertreter des Bf „*die bedeutendste Reform der österreichischen Finanzverwaltung in der 2.Republik*“ aufgrund von Medienberichten,

Gesprächen im Kollegenkreis oder Informationsschreiben der Interessensvertretung nicht verborgen geblieben sei. Darüber hinaus sei die Reform am 25.März 2004 in einer abendlichen Informationsveranstaltung im Gebäude des FA Graz-Stadt präsentiert worden. Zwar sei nicht bekannt, ob der Vertreter des Bf diese Veranstaltung besucht habe, doch sei ihm (wie allen Berufskollegen im Grazer Raum) „mit Sicherheit“ eine Einladung zugegangen und habe er „somit zweifellos über die organisatorischen Änderungen, insbesondere das Infocenter betreffend, Bescheid gewusst“. Es bedürfe keiner weiteren Erläuterungen, dass die Reform der Finanzverwaltung für den Bf „kein unvorhersehbares Ereignis“ zur Einbringung einer fristgerechten Berufung gewesen sei.

Da die Vereinbarung zwischen der Finanzverwaltung und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 23.Nov.1998 bezüglich der Einrichtung einer „Vereinigten Einlaufstelle“ hinsichtlich der beiden Finanzämter Graz-Stadt und Graz-Umgebung aufgrund des mit 1.Februar 2004 erfolgten Ersatzes der Einlaufstellen durch Informationscenter obsolet geworden sei, werde dem gegenteiligen Vorbringen des Bf die clausula rebus sic stantibus entgegengehalten, der Vereinbarungen generell unterlägen. Darüber hinaus sei bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch das Verschulden zu prüfen.

Allein die Behauptung, dass die Vereinbarung zwischen der Finanzverwaltung und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 23.Nov.1998 bis heute gelte, belege, dass sich der steuerliche Vertreter mit den Auswirkungen der Reform auf einzelne Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht ausreichend auseinandergesetzt und entsprechend seinen Mitarbeiter über die möglichen nachteiligen Folgen des Einwurfs von Poststücken in den Amtspostkasten des unzuständigen Finanzamtes Graz-Stadt auch nicht ausreichend informiert habe.

Das Verschulden eines Kanzleibediensteten sei für den Vertreter nur unabwendbar oder unvorhergesehen, wenn er seiner Überwachungspflicht ausreichend nachgekommen sei. Dies setze ein geeignetes Kontrollsystem auch für den Fall des Versagens eines Mitarbeiters durch Fristversäumung voraus.

In weiterer Folge enthält der angefochtene Bescheid Ausführungen zum Verschulden des Vertreters aufgrund offensichtlich fehlender Detailanweisungen an seinen Mitarbeiter im Zusammenhang mit dem Überbringen von Poststücken an die Abgabenbehörde. Das Unterbleiben einer Weisung zum Einwurf von Berufungen ausschließlich in den Amtspostkasten des betroffenen Finanzamtes sei im vorliegenden Fall offensichtlich. Da der Einwurf in den falschen Amtspostkasten nur mit einer unzureichenden Information des Bediensteten über die per 1.Februar 2004 durchgeführten Organisationsänderungen in der Finanzverwaltung zu erklären sei, könne der Bf sich nicht mit Erfolg auf ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis berufen. Eine mangels entsprechender Information des Mitarbeiters objektiv nicht mögliche Überwachung schließe einen minderen Grad des Versehens beim Vertreter jedenfalls aus.

Damit sei erwiesen, dass der Bf dem Mängelbehebungsauftrag vom 3.Dez. 2004 nicht vollinhaltlich entsprochen habe und dessen Berufung vom 2.Dez. 2004 daher als zurückgenommen zu erklären sei.

In einem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wiederholte der Bf im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und betonte insbesondere, dass er sowohl im Wiedereinsetzungsantrag vom 2.Dezember 2004 als auch in der Eingabe vom 27.Dezember 2004 das unabsehbare Ereignis umfassend beschrieben und konkret dargestellt habe, sodass der erteilte Mängelbehebungsauftrag hinreichend erfüllt worden sei.

Die dem Vertreter zumutbare Sorgfalt bei der Überwachung seiner Mitarbeiter sei keinesfalls außer Acht gelassen worden. Zum Beweis werde ein Auszug aus dem betriebsinternen Kontrollsystem des Vertreters zur Terminverwaltung in Form des Postausgangsprotokolls vom 4.August 2004 beigegeben, dem zu ersehen sei, dass an diesem Tag neben dem Versand von 26 Poststücken auch die persönliche Überbringung der strittigen Berufung beim FA erfasst wurde. Eine Verpflichtung zu darüber hinausgehenden Kontrollen sei aus der Judikatur nicht abzuleiten bzw. lehne die Rechtsprechung eine Kontrolle der Mitarbeiter „auf Schritt und Tritt“ sogar ab. Dass ein zuverlässiger Kanzleiangehöriger nach fast sechsjähriger Berufszeit ein Anbringen beim unzuständigen Finanzamt einreiche, sei für den Vertreter jedenfalls „*unabsehbar*“ gewesen.

Ergänzend erhebe er sein Vorbringen im ersten Rechtsgang gegen die Zurückweisung seines Wiedereinsetzungsantrages zum Vorbringen im anhängigen Verfahren. Insbesondere werde mittels der beigegebenen Kopie des Deckblatts zur Einkommensteuererklärung eines anderen Klienten erwiesen, dass die Finanzverwaltung Graz auch noch am 31.März 2004 einen Eingangsstempel mit der Aufschrift „Vereinigte Einlaufstelle“ verwendet habe. Eine Einsicht in den elektronisch geführten Steuerakt des Bf habe zudem ergeben, dass das zuständige FA Graz-Umgebung den Eingang der strittigen Berufungsschrift ohnehin mit 4. August 2004 erfasst habe.

Es wurde erwogen:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO idF 2008 ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110 BAO) 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 der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Nach § 309a Abs. 1 BAO hat ein Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Entspricht der Wiedereinsetzungsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (Abs. 2 leg. cit).

Die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Erfüllt ein Wiedereinsetzungsantrag die in § 309a Abs. 1 BAO enthaltenen Inhaltserfordernisse nicht, *hat* die Behörde zwingend die Behebung der Mängel aufzutragen.

Andererseits hat der VwGH bereits mehrfach ausgeführt, dass sich aus dem durch BGBl I 28/1999 eingeführten § 309a BAO nicht ergibt, dass die Abgabenbehörde nach Abs. 2 dieser Bestimmung einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen hätte, wenn der Wiedereinsetzungsantrag Ausführungen enthält, mit denen der Art nach den in Abs. 1 der Bestimmung angeführten Voraussetzungen eines Wiedereinsetzungsantrages entsprochen wird (z.B. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0031; 19.12.2001, 2001/13/0166; 25.11.1999, 99/15/0118).

Der dem anhängigen Verfahren zu Grund liegende Mängelbehebungsauftrag vom 3.Dezember 2004 war auf die Konkretisierung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses beschränkt. Damit hat die Erstbehörde das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis im Sinne des § 309a Abs. 1 lit b BAO als „die Sache“ im Sinne des § 279 Abs.1 BAO idgF festgelegt, die den Gegenstand des anhängigen Verfahrens bildet. Vom BFG zu klären war daher ausschließlich, ob der Mängelbehebungsauftrag der Erstbehörde vom 3.Dezember 2004 in Hinblick auf die Bestimmung des § 309a Abs. 1 lit b BAO rechtmäßig ergangen ist und, sofern zutreffend, ob der Bf diesen Auftrag zeitgerecht und ordnungsgemäß erfüllt hat.

Entscheidend für die Zulässigkeit eines Mängelbehebungsauftrages wegen der Inhaltserfordernisse des § 309a Abs. 1 lit b BAO ist, ob ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis vorgebracht wurde, das einer meritorischen Erledigung zugänglich ist. Ob das vorgebrachte Ereignis ausreicht, um den Wiedereinsetzungsantrag stattgebend zu erledigen, ist nicht im Mängelbehebungsverfahren zu klären.

Wenn der Bf im Wiedereinsetzungsantrag vom 2.Dezember 2004 auf die abgabenbehördliche Nichtanerkennung der „*einer langjährig rechtskonform gehandhabten Übung*“ entsprechenden Einreichung der Berufung gegen den

Einkommensteuerbescheid 2001 beim unzuständigen FA Graz-Stadt durch einen zuverlässigen, für derartige Erledigungen speziell geschulten Bediensteten seines steuerlichen Vertreters verweist, so hat er damit zweifellos ein - aus seiner Sicht - unvorhergesehenes Ereignis bezeichnet, das den Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Dezember 2004 einer meritorischen Erledigung zugänglich machte.

Mit dem Wort „oder“ bringt der Gesetzgeber in § 308 Abs. 1 BAO ein alternatives Inhaltserfordernis zum Ausdruck. Für die meritorische Erledigung eines Wiedereinsetzungsantrages genügt es daher, entweder ein unvorhergesehenes oder ein unabwendbares Ereignis zu bezeichnen. Insofern wurde den Vorgaben des § 308 Abs. 1 BAO im Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Dezember 2004 bereits mit dem dargestellten Vorbringen entsprochen. Auf die darüber hinaus im Antrag vom 2. Dezember 2004 bzw. auch in der Eingabe („Mängelbehebung“) vom 27. Dezember 2004 als unvorhergesehen oder unabwendbar angeführten Ereignisse, kommt es unter diesen Umständen für die Beurteilung der Zulässigkeit eines Mängelbehebungsauftrages wegen des § 309a Abs. 1 lit b BAO nicht mehr an. Gleiches gilt für die Anführung des § 85 Abs. 2 BAO als Rechtsgrundlage im Spruch des angefochtenen Bescheides.

Da die Erstbehörde zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Mängelbehebungsauftrag nach § 309a Abs. 2 BAO angenommen hat, erweist sich auch der im angefochtenen Bescheid vorgenommene Ausspruch, dass der Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Dezember 2004 als zurückgenommen gilt, als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Dem dagegen erhobenen Rechtsmittel war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Nachdem sich der Mängelbehebungsauftrag vom 3. Dez. 2004 ausschließlich auf die Bestimmung des § 309a Abs. 1 lit b BAO stützte, war die Prüfung der weiteren Inhaltserfordernisse des § 309a Abs. 1 BAO im anhängigen Verfahren unzulässig. Insbesondere hatte sich das BFG daher auch nicht mit der Verschuldensfrage zu befassen. Ebenso wenig oblag es dem BFG zu beurteilen, in welcher Weise über den Antrag des Bf vom 2. Dez. 2004 auf Wiedereinsetzung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 1. Juli 2004 inhaltlich zu entscheiden ist.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 282 Abs. 1 Z 1 iVm § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF vor BGBl I 2013/14) wurde im zweitinstanzlichen Verfahren zurückgenommen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung für die Entscheidung zukam. Bei der rechtlichen Beurteilung wurde der in der Entscheidung zitierten, insoweit einheitlichen VwGH-Judikatur gefolgt.

Graz, am 19.Mai 2014