



GZ. RV/0756-S/07,
miterledigt RV/0804/07 und
RV/0805/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen Bw, vom 25. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. September 2007, St.Nr., betreffend a.) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002, b.) Einkommensteuer 2002 und c.) Anspruchszinsen entschieden:

a.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird Folge gegeben.

Der Bescheid vom 25.9.2007 mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 verfügt worden ist, wird aufgehoben.

b.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

c.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25.9.2007, St.Nr., hat die Abgabenbehörde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 19.5.2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt.

Gleichzeitig wurde der neue Sachbescheid erlassen und Anspruchszinsen festgesetzt.

Gegen diese drei Bescheide richtet sich die Berufung vom 25.10.2007. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Am 14.11.2007 stellte der Bw den Antrag, die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat nur die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 25.9.2007 vorgelegt. Aus dem Inhalt der Berufung, der Berufungsvorentscheidung und dem Vorlageantrag geht jedoch unzweifelhaft hervor, dass alle drei Bescheide bekämpft sind.

Die Abgabenbehörde II. Instanz hat aufgrund der Ausführungen im Vorlageantrag ermittelt, dass dem Rechtsvertreter des Bw auch Zustellvollmacht erteilt worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Frage der Zustellung der Berufungsvorentscheidung:

Nach der bisherigen Rechtsprechung des VwGH umfasste die allgemeine Vollmacht auch die Zustellungsbevollmächtigung, sofern dies nicht ausgeschlossen worden ist (VwGH 3.6.2004, 2002/09/0137).

§ 9 Abs. 1 ZustG zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl I 2004/10 lautet nunmehr:

„Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).“

Durch die Einfügung des Wortes „ausdrücklich“ ist es nunmehr erforderlich, neben der Berufung auf die erteilte Vollmacht sich auch auf eine erteilte Zustellvollmacht ausdrücklich zu berufen.

So auch UFS vom 9.1.2007, FSRV/0138-W/06:

„Der Gesetzgeber hat durch die Einfügung des Wortes „ausdrücklich“ im § 9 Abs. 1 ZustG eindeutig seinen Willen kundgetan, dass neben dem allgemeinen Hinweis, dass eine Vollmacht erteilt wurde, deren urkundlicher Nachweis durch die Berufung auf § 8 RAO ersetzt werden kann, ausdrücklich auch eine Zustellvollmacht erklärt werden muss. Wird von dieser Erklärung kein Gebrauch gemacht, liegt eben keine Zustellvollmacht vor und hat die Behörde persönlich an den Beschuldigten zustellen.“

Siehe auch Prof. Dr. Thomas Keppert und Prof. Dr. Karl Bruckner, Aktuelle Probleme mit Zustellbevollmächtigungen von Parteienvertretern, SWK //2007 (T 023):

*"Die Bevollmächtigung muss **ausdrücklich vom Zustellbevollmächtigten in jedem Verfahren gesondert** geltend gemacht werden. Eine Abhilfe könnte nur durch eine Gesetzesänderung erreicht werden."*

Diese gesetzliche Änderung wurde mit dem Verwaltungsverfahrens- und Zustellrechtsänderungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 5/2009 mit Wirkung ab 1.1.2008 durchgeführt, indem das Wort „ausdrücklich“ aus dem Gesetzestext entfernt wurde.

Die Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2007 an den Bw war daher zulässig, da in der Berufungsschrift kein ausdrücklicher Hinweis auf die Zustellvollmacht enthalten ist.

2.) Zu den einzelnen Berufungen:

a.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs.1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde (vgl. z.B. VwGH 21.3.1996, 94/14/0085).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist mit Bescheid zu verfügen und unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand im Spruch und sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ist schon deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtenden Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 erster Absatz).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidung bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit

jener für die Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über die Berufungsvorentscheidung zu entscheiden (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 zweiter Absatz).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 dritter Absatz).

Vgl. dazu auch UFS vom 28.8.2007, RV/0206-F/07 und vom 19.9.2007, RV/0316-F/07.

Wörtlich hat der VwGH im Erkenntnis vom 16.11.2006, 2006/14/0014, ausgeführt:

"Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. (vgl. zum Ganzen beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 12. April 1994, 90/14/0044, vom 30. November 1999, 94/14/0124, und vom 2. Februar 2000, 97/13/0199)."

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme wie folgt "begründet":

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel 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".

Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden

Bescheid herbeizuführen. Vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben, ohne diesen auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden. Des Weiteren fehlen jedwede Ausführungen zur Ermessensübung der Behörde. Es enthält der angefochtene Bescheid auch keinen Verweis auf eine im Sachbescheid möglicherweise enthaltene Begründung, die allerdings ihrerseits dann den vorstehend angeführten Anforderungen einer Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme entsprechen müsste.

Da aus dem gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes aufzuheben.

b.) Einkommensteuer 2002:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2002 ist der gleichzeitig erlassenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Vgl. VwGH vom 11.12.2003, 2003/14/0032:

„Durch die Aufhebung eines die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit dem Wiederaufnahmebescheid ist gemäß § 307 Abs 1 legcit prinzipiell der neue Sachbescheid zu verbinden. Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides wird wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt. Denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt.“

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 war daher gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO (nachträglich) unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

c.) Anspruchszinsen 2002:

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst. Damit wird einer allfälligen Abänderung oder wie im gegenständlichen Falle der nachträglichen Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2002 aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge der Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2002 ein neuer Zinsenbescheid ergeht (vgl. Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ist der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt, was wiederum zu einem neuen Zinsenbescheid führen muss.

Salzburg, am 10. Jänner 2008