



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, A-Stadt, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach der am 23. August 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) teilte dem Finanzamt mit Eingabe (Fragebogen) vom 29. Juli 2004 (Bl. 10/Dauerbelege ESt-Akt) mit, dass sie Einkünfte aus der Vermietung eines Objekts in B, X-Str, erziele. Weiters beziehe sie Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis in Höhe von 4.500,00 € brutto jährlich. Ihr Wohnsitz befinde sich in A.

Laut den für die Jahre ab 2004 eingereichten Abgabenerklärungen handelt es sich bei dem Mietobjekt um eine am 28. Mai 2004 angeschaffte Eigentumswohnung (Bl. 4/2004 ESt-Akt). Die Bw erklärte aus dieser Vermietung für die Jahre 2004 und 2005 Verluste in Höhe von 11.449,50 € und 7.361,30 €. Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 weist einen Umsatz von 8.400,00 € und Vorsteuern von 64.307,82 €, jene für das Jahr 2005 einen Umsatz von 13.052,74 € und Vorsteuern von 3.138,89 € aus.

Mit Bescheiden vom 18. April 2005 und 11. April 2006 wurde die Bw erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommenssteuer für die Jahre 2004 und 2005 veranlagt.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 25. Juli 2007 u.a. die Verfahren für die genannten Abgaben und Zeiträume wieder auf. Einer dagegen erhobenen Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Mit Bescheid vom 27. September 2010, zugestellt an die ABC-Steuerberatung (Bl. 111/2005 ESt-Akt), verfügte das Finanzamt erneut die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005. In der Begründung dieses Bescheides führt das Finanzamt aus, dass im Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 der Abgabenbehörde keine Informationen über die Finanzierung, den Mieter, die Nutzung des Mietobjekts sowie über den Zeitraum, innerhalb dessen bei der vorliegenden Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielbar ist, vorgelegen hätten. Im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfungsmaßnahmen, insbesondere der mit Bericht vom 24. Juli 2007 abgeschlossenen Außenprüfung, sei bekannt geworden, dass es sich um die Vermietung an den Ehegatten handle, dieser als Bürge für die Kredite, mit welchen der Erwerb der vermieteten Liegenschaft erst möglich gewesen sei, fungiere, die Einkünfte der Bw zur Bedienung der Kreditraten nicht hinreichten, die Wohnung der Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Ehegatten diene, diese auf Grund ihrer räumlichen Ausgestaltung und Einrichtung auch zur Nutzung durch die gesamte Familie der Bw besonders geeignet sei und der Ehegatte als Auftraggeber bezüglich der Arbeiten am Mietobjekt, welche üblicherweise vom Vermieter beauftragt werden, in Erscheinung trete.

Diese neu hervorgekommenen Tatsachen zeigten, dass tatsächlich eine unternehmerische Betätigung nicht vorliege, sondern Vorteile aus der Geltendmachung von Vorsteuern aus der Anschaffung einer dem privaten Wohnbedürfnis zumindest des Ehegatten, offenbar jedoch auch der Abgabepflichtigen selbst und der zur Familie gehörenden Kinder, dienenden Wohnung lukriert werden sollten. Im Interesse der Rechtsrichtigkeit, welchem im Hinblick auf die Höhe der steuerlichen Auswirkung gegenüber dem Interesse der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei, seien die Verfahren wiederaufzunehmen.

Im Übrigen werde als weiterer Bestandteil der Bescheidbegründung auf die Darstellungen und Ausführungen im Prüfungsbericht vom 24. Juli 2007 hingewiesen.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide verneinten die Umsatzsteuerpflicht der Mieteinnahmen und ließen die geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Abzug zu, was zu einer Nachforderung der bisherigen Umsatzsteuergutschriften von 63.427,82 € (2004) und 1.773,62 € (2005) führte.

In gleicher Weise berücksichtigte das Finanzamt in den für das Jahr 2006 durchgeführten Umsatz- und Einkommensteuerveranlagungen die erklärten Umsätze von 13.418,69 € und Vorsteuern von 170,33 € bzw. den erklärten Vermietungsverlust von 6.862,64 € „analog zu den Feststellungen der BP“ nicht, was eine Gutschrift der bisher entrichteten Umsatzsteuer von 1.231,54 € sowie eine auf Basis nichtselbständiger Einkünfte von 3.864 € erfolgte Einkommensteuerfestsetzung mit null bedeutete.

In ihren Berufungen bringt die Bw neben umfangreichen rechtlichen Ausführungen vor, dass aus dem Wiederaufnahmsbescheid nicht ersichtlich sei, aus welchen konkreten Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 verfügt habe. Während der Prüfungsbericht, wie der Hinweis auf § 22 BAO zeige, von Missbrauch ausgehe, gehe das Finanzamt laut dem Einleitungsteil der Bescheidbegründung offensichtlich von Liebhaberei aus. Durch die Begründungsgestaltung sei jedoch nicht zu erkennen, auf Grund welcher Beweiswürdigung zu welchem vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt es welche rechtlichen Schlüsse gezogen habe. Das Finanzamt sei damit seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen. Es sei nicht nachvollziehbar, auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme stütze. Die Wiederaufnahme sei daher ohne Begründung erfolgt. Die neuen Sachbescheide verwiesen auf die Begründung des Wiederaufnahmsbescheides. Der bloße Hinweis auf § 22 BAO lasse nicht erahnen, worin der Gestaltungsmissbrauch bestehen solle, zumal die gegenständliche Art der zivilrechtlichen Gestaltung – würde der Ehegatte der Bw betriebliche Einkünfte erzielen und ein Betriebsgebäude von dieser mieten, so wäre dies gängige Praxis – weder ungewöhnlich noch unangemessen sei. Die Behauptung des Finanzamtes, es seien ihm keine Informationen über Finanzierung, Mieter, Nutzung des Mietobjekts und Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erzielbar sei, vorgelegen, deute wiederum auf Liebhaberei hin. Es sei nicht möglich, diese unterschiedlichen Begründungselemente in Einklang zu bringen. Daher habe auch die Bw keine Möglichkeit, dazu etwas Sinnstiftendes vorzubringen.

In einem Schreiben vom 30. Jänner 2012 wandte die Bw ein, dass sie der ABC niemals eine Zustellvollmacht erteilt habe und daher die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005 nicht wirksam ergangen seien.

Der unabhängige Finanzsenat holte dazu eine schriftliche Auskunft der ABC ein, zu der die Bw mit Schreiben vom 30. Mai 2012 Stellung nahm, weiters wurde AB von der Kanzlei ABC im Zuge der am 23. August 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung zur Frage des Vorliegens einer Zustellvollmacht als Zeugin befragt. Zu Vermeidung von Wiederholungen wird auf das diesbezügliche Vorbringen im Erwägungsteil eingegangen.

In der Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter nach Vornahme einer Akteneinsicht darauf hin, dass bei der Bescheidausfertigung im Finanzamtsakt zwei Rückscheine angeheftet seien, ein Rsa, auf dem die Vornahme eines Zustellversuchs am 30. September 2010 und die Zurücklassung der Ankündigung eines zweiten Zustellversuchs an der Abgabestelle (das Datum 1. September 2010 sei vermutlich falsch, es müsse sich um den 1. Oktober 2010 handeln) angemerkt seien, die Sendung sei nicht behoben worden, weil sich das Original im Akt befinde, der zweite Rückschein sei ein Rsb, gerichtet an die ABC und nicht an die Bw, worin die Übernahme am 4. Oktober 2010 bestätigt werde. Es könne nur ein Zustellvorgang richtig sein, sei die Hinterlegung bereits rechtswirksam gewesen, dann seien die Berufungen zurückzuweisen, weil die zweite Übersendung keine neuerliche Zustellung bewirken könne. Bei den im Akt einliegenden Exemplaren sei vermerkt „Rsa versendet“. Es sei zu klären, welcher der beiden Vorgänge eine Zustellung bewirkt hat, oder ob gar keine Zustellung bewirkt wurde.

Der Finanzamtsvertreter wandte dagegen ein, es sei Faktum, dass die Bescheide der aus Sicht des Finanzamtes zustellbevollmächtigten Steuerberaterin mittels Rsb-Kuvert tatsächlich zugekommen seien.

In Bezug auf die angefochtenen Sachbescheide brachte der steuerliche Vertreter vor, es sei ihm bis jetzt verborgen geblieben, warum keine unternehmerische Vermietung vorliegen solle, der Prüfungsbericht spreche von Missbrauch, der Wiederaufnahmsbescheid weise eher auf Liebhabereivermutung hin. Deshalb wisse er nicht, wie er argumentieren solle, ob er den Missbrauch oder die Liebhabereivermutung entkräften solle.

Der Finanzamtsvertreter verwies dazu darauf, dass die Begründung für die neuen Sachbescheide im Bericht über die Außenprüfung zu finden sei.

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

1. Zum Einwand der Bw, die angefochtenen Bescheide vom 27. September 2010 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 seien mangels Bestehens einer Zustellvollmacht der ABC-Steuerberatung OG (im Folgenden ABC) nicht wirksam ergangen, wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Die ABC hat am 18. August 2009 über FinanzOnline auf dem Steuerkonto der Bw u.a. eine Zustellvollmacht für die Bw gesetzt, was bewirkte, dass der bis dahin angemerkte zustellbevollmächtigte Steuerberater XY gelöscht und ab diesem Zeitpunkt vom Finanzamt versandte Schriftstücke an die ABC zugestellt wurden. So wurden der Bescheid über die gemäß § 299 BAO vorgenommene Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 und der

neue Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 26. August 2009 sowie der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. August 2009 an die ABC zugestellt; in einer über Finanzonline eingebrachten Eingabe vom 24. September 2009 begehrte die ABC unter Hinweis auf eine erst Mitte Oktober 2009 mögliche Besprechung mit der Bw eine Verlängerung der Berufungsfrist. Weiters wurden die Berufungsvorentscheidung vom 27. September 2010, mit welcher der Berufung vom 29. August 2007 gegen die Bescheide betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 stattgegeben wurde, ebenso wie die gegenständlich angefochtenen Bescheide vom 27. September 2010 betreffend die erneute Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005, weiters ein Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 27. September 2010 an die ABC zugestellt.

Am 29. Oktober 2010 setzte der Steuerberater XY über FinanzOnline die Zustellvollmacht für die Bw, was das Löschen der Zustellbevollmächtigung für die ABC bewirkte. Mit Schreiben vom 4. November 2010 erhob die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter XY Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005; die Bescheide seien am 4. Oktober 2010 in der Wiener Wirtschaftstreuhandkanzlei ABC eingelangt.

Am 15. Dezember 2011 wurde dem steuerlichen Vertreter XY die Vorladung für die in der Berufung beantragte Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zugestellt.

Im Schreiben vom 30. Jänner 2012, mit welchem u.a. der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen wurde, brachte die Bw vor, dass sie der ABC niemals eine Zustellvollmacht erteilt habe; dem steuerlichen Vertreter XY seien sämtliche Erledigungen bloß als Anhang einer e-mail Sendung zur Kenntnis gebracht worden.

Auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenats erteilte die ABC folgende Auskunft:

„Am 17. August 2009 wurden wir beauftragt die Steuererklärungen 2008 von Fr. Bw zu erstellen. Im Zuge dieser Beauftragung wurde von unserer Kanzlei auch die Zustellvollmacht aufgenommen. Sämtliche uns von den Finanzbehörden zugestellten Schriftstücke, betreffend Fr. Bw, wurden im Zeitraum 18. August 2009 – 29. Oktober 2010 an Fr. Bw umgehend weitergeleitet. In diesem Zeitraum wurden wir von Fr. Bw nicht darauf hingewiesen, dass die Zustellvollmacht zu Unrecht besteht. Die Zustellvollmacht war, wie oben dargestellt (Übersenden aller Schriftstücke der Finanzbehörde), Fr. Bw bekannt und wurde nicht beanstandet. Erst im Oktober 2010 wurden wir telefonisch informiert die steuerliche Vertretung inkl. Zustellvollmacht zurückzulegen. Eine schriftliche Mitteilung erfolgte erst im Jänner 2011. Im betreffenden Zeitraum konnten wir daher nicht davon ausgehen, dass die Zustellvollmacht zu Unrecht bestanden hat.“

In ihrer dazu eingereichten Stellungnahme vom 30. Mai 2012 weist die Bw darauf hin, dass die ABC dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats, eine Kopie der Zustellvollmacht zu übermitteln, nicht nachgekommen sei. Aus der beiliegenden, unbeantwortet gebliebenen e-mail vom 15. Dezember 2011 gehe die Unvollständigkeit der Auskunftserteilung hervor. Es

werde daher der Antrag gestellt, Fr. AB zur mündlichen Verhandlung als Zeugin zu laden und zu befragen zum Beweis, dass die Bw der ABC niemals eine Zustellvollmacht erteilt habe und dass sie ihr zugegangene Schriftstücke der Abgabenbehörde nicht an den steuerlichen Vertreter XY als dem alleinigen Zustellbevollmächtigten weitergeleitet habe.

In der erwähnten e-mail vom 15. Dezember 2011 wendet sich Steuerberater XY an die Kanzlei ABC. Im Berufungsverfahren sei u.a. zu klären, ob die Bescheide vom 27. September 2010 wirksam zugestellt worden seien. Die ABC habe bereits am 21. Dezember 2007 anlässlich der Übernahme von Klienten einer früheren steuerlichen Vertreterin der Bw für sich im FinanzOnline die Zustellvollmacht angemerkt und jene des XY gelöscht, was dieser am 15. Jänner 2008 wieder richtig gestellt habe. Ungeachtet dessen sei am 18. August 2009 die Zustellvollmacht abermals geändert worden und das Finanzamt habe im Vertrauen auf diese Änderung ab diesem Tag an die ABC zugestellt. Schließlich habe XY, nach Erörterung der Angelegenheit mit der ABC Anfang Oktober 2010, die Vertretungsverhältnisse am 29. Oktober 2010 wieder richtiggestellt. Bezüglich der für das Berufungsverfahren entscheidendsten Frage, worauf die Änderung der Zustellvollmacht am 18. August 2009 zurückgeführt werden könne, ersuche XY die ABC um Übermittlung einer Vollmachtsurkunde oder eines sonstigen geeigneten Nachweises, welcher die ABC zur Änderung der Zustellbevollmächtigung berechtigt hätte. Die Bw bzw. ihr Gatte hätten jedenfalls versichert, dass die Bw weder eine Vollmacht unterschrieben noch sonstwie der ABC Zustellvollmacht erteilt habe.

Die Zeugin AB gab zur Frage der Zustellvollmacht Folgendes zu Protokoll:

„Wie bereits im Schreiben vom 9. März 2012 ausgeführt, wurden wir von der Bw am 17.8.2009 beauftragt, die Steuererklärungen 2008 zu erstellen. Im Zuge dieser Beauftragung haben wir in Finanzonline auch die Zustellvollmacht eingegeben.

Wir hatten die Vollmacht vom 18.8.2009 bis 29.10.2010 und haben in diesem Zeitraum alle Schriftstücke umgehend an die Bw weitergeleitet.

Im Oktober 2010 oder im Jänner 2011 wurden wir schriftlich aufgefordert, die Zustellvollmacht zurückzulegen.

Die bei uns eingegangenen Schriftstücke der Abgabenbehörde wurden im Oktober 2010 an den Hrn. Steuerberater Y per E-Mail weitergeleitet.

Wir haben Ende 2007 die Klienten der Fr. U übernommen und im Zuge dessen auch die Bw. Wie genau die Anmerkung der Vollmachtsverhältnisse im Finanzonline damals erfolgt ist, weiß ich nicht mehr. Eine schriftliche Bevollmächtigung liegt uns nicht vor. Ich habe die Bw niemals persönlich kennen gelernt. Ob es damals zu einem Finanzamtsguthaben gekommen ist, weiß ich nicht. Ich weiß nicht mehr, wann, aber jedenfalls vor dem 17.8.2009, haben Sie (Anm.: Steuerberater Y) mich irgendwann kontaktiert, dass wir die damals angemerkte Zustellvollmacht zurücknehmen, was auch geschehen ist. Die Bescheide vom 27.9.2010 sind bei uns in der Kanzlei, bzw. auf meinem Schreibtisch eingelangt. Ich habe dann gesehen, dass ich materiellrechtlich dazu nichts sagen kann, weil ich inhaltlich mit der Sache nicht betraut war. Ich habe dann den Gatten der Bw bezüglich der weiteren Vorgangsweise angerufen, worauf dieser gesagt hat, ich solle die Bescheide per E-Mail an Herrn Y weiterleiten, was ich auch getan habe. Am 18.8.2009 habe ich persönlich die Vollmacht, die auch die Zustellvollmacht beinhaltet, in Finanzonline angemerkt. Dieser Anmerkung ist eine E-Mail zugrunde gelegen, wo drinnen stand, dass wir die Steuererklärungen machen sollten, weil

eine Abberufung gekommen sei. Ich nehme an, dass der Gatte der Bw die E-Mail gesendet hat, weil der Kontakt immer über ihn gelaufen ist. Ich habe nie eine schriftl. Vollmacht angefordert, weil ich ansonsten eine hätte.

Bezüglich der im Zuge der Übernahme erfolgten Anmerkung der ehemaligen U-Klienten kann ich nicht mehr sagen ob die Anmerkung im Finanzonline einzeln oder pauschal erfolgt ist. Angemerkt wurde sie jedenfalls. Da Vollmachtsverhältnisse, wie auch das Formular der Wirtschaftstreuhandkammer zeigt, immer auch Zustellvollmachten umfassen, wurde auch eine Zustellvollmacht angemerkt. Wir haben nach dem Tod von Fr. U die Klienten von der Übernahme durch unsere Kanzlei schriftlich informiert. Wie es in unserer Kanzlei üblich ist, wurden alle nach dem 18.8.2009 bei uns eingelangten Bescheide im Original an die Bw weitergeleitet.

Die Frage des steuerlichen Vertreters, warum eine an die Bw zu Hdn. an die ABC OG adressierte Rsa-Sendung, die beim Postamt hinterlegt war, nicht abgeholt worden ist, kann ich nicht beantworten."

Der Finanzamtsvertreter führte dazu in der Berufungsverhandlung weiter aus, dass die Kanzlei ABC, wie das Beweisverfahren ergeben habe, die Klienten der verstorbenen Steuerberaterin U übernommen habe. Die Bw sei laut Zeugenaussage von dieser Vollmachtsübernahme schriftlich verständigt worden, weshalb zum damaligen Zeitpunkt von einem wirksamen Zustandekommen eines Vollmachtsverhältnisses inklusive Zustellvollmacht auszugehen sei. Das sei wichtig, weil bei der Auftragserteilung am 17. August 2009 beide Parteien in diesem Vollmachtsverhältnis von einer Zustellvollmacht ausgegangen seien, was die ABC in Finanzonline dokumentiert und sich damit auf die erteilte Vollmacht berufen habe. Ein Zustellvollmachtsverhältnis sei auch zustande gekommen, was die Zeugin unter Wahrheitspflicht ausgesagt habe. Der Telefonanruf einer sich nunmehr als bevollmächtigt ausgebenden Person könne nicht zur Beendigung des Vollmachtsverhältnisses führen.

In rechtlicher Hinsicht ist dieser Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Gemäß § 83 Abs. 2 BAO richten sich Umfang und Inhalt der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen.

Was zunächst den Einwand der Bw, die ABC habe dem Unabhängigen Finanzsenat keine Kopie einer Zustellvollmacht übermittelt, betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass Bevollmächtigungsverträge nicht nur schriftlich, sondern gemäß § 1005 ABGB auch mündlich geschlossen werden können, und dass die Erteilung der Rechtsmacht, im Namen des Geschäftsherrn zu handeln, auch stillschweigend bzw. schlüssig erfolgen kann (Rummel, ABGB, § 1002 Tz. 43; Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB, § 1005 Tz. 1). Weiters ist der grundsätzlich durch eine schriftliche Vollmacht zu führende Nachweis der Bevollmächtigung dann nicht erforderlich, wenn sich ein Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung beruft. Die Berufung auf die Bevollmächtigung ersetzt nämlich

gemäß § 88 Abs. 9 WTBG in einem solchen Fall den urkundlichen Nachweis. Bei diesen Parteienvertretern, und zu diesen zählt die ABC unzweifelhaft, reicht es somit, wenn sie sich schriftlich oder mündlich auf eine ihnen erteilte Bevollmächtigung berufen (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 83, Tz 10). Beruft sich einer der genannten Parteienvertreter auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung, so ist für den Umfang der Vertretungsmacht seine Behauptung maßgebend (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 83, Tz 12). Einer derartigen Erklärung sind die in FinanzOnline gesetzten Berechtigungen und Ermächtigungen gleichzusetzen.

Für Parteienvertreter bietet das Verfahren FinanzOnline die Möglichkeit, die Begründung, Änderung oder Beendigung von Vollmachtsverhältnissen der Abgabenbehörde auf elektronischem Weg anzuzeigen ("Verwaltung Klientendaten"), wobei technisch vorgegeben ist, dass eine Zustellbevollmächtigung gesondert eingetragen wird. Erfolgt bei Benützung von FinanzOnline der gesonderte Eintrag einer Zustellvollmacht, so ist dem folglich der Erklärungswert beizumessen, dass eine Zustellvollmacht erteilt worden ist.

Nach der Aktenlage und der durchgeführten Beweisaufnahme hat die ABC vor Zustellung der angefochtenen Bescheide mit dem Eintrag vom 18. August 2009 das Vollmachtsverhältnis dem Finanzamt über FinanzOnline angezeigt, und zwar unter Angabe einer Zustellvollmacht. Dass dieser Berufung auf die Bevollmächtigung keine tatsächliche – und sei es auch nur mündliche oder stillschweigende - Erteilung einer Zustellbevollmächtigung durch die Bw zu Grunde gelegen wäre, ist schon angesichts des Geschehensablaufs auszuschließen. Die ABC hat Ende 2007, wie die Zeugin ausgesagt hat, anlässlich der Übernahme der Klienten der verstorbenen Steuerberaterin U dem Finanzamt über FinanzOnline das Bestehen einer Zustellvollmacht angezeigt und die Bw von der Übernahme schriftlich informiert. Dass dieses Informationsschreiben nicht mehr vorhanden ist, ist nicht entscheidend. Es gibt keinen Grund, an der Glaubwürdigkeit der Aussage der von der Bw namhaft gemachten Zeugin zu zweifeln, zum einen, weil es durchaus einleuchtet, dass ein Steuerberater anlässlich der Übernahme eines fremden Klientenstocks mit den neuen Klienten Kontakt aufnimmt, schon wegen des mit seinem Tätigwerden verbundenen Honoraranspruchs, zum anderen, weil die Bw dem Tätigwerden der ABC auch nie widersprochen hat. Solcherart ist jedenfalls von einem stillschweigenden Zustandekommen eines eine Zustellvollmacht umfassenden Bevollmächtigungsverhältnisses bereits Ende 2007 auszugehen. Ein Widerruf durch die Bw ist nicht erfolgt. Die Diskussion hat sich auch nicht auf das Tätigwerden der ABC an sich bezogen, sondern sich vielmehr zwischen den beiden steuerlichen Vertretern der Bw – der ABC einerseits und XY andererseits – zu der Frage zugetragen, welcher von beiden in FinanzOnline als Zustellbevollmächtigter aufzuscheinen hat, weil in FinanzOnline nur ein Zustellbevollmächtigter angemerkt werden kann bzw. die Anmerkung einer Zustellvollmacht die Löschung der bisher angemerkten bewirkt. Dass XY die Anmerkung am 15. Jänner 2008



wieder für sich reklamiert bzw. die ABC damit die Anmerkung ihrer Zustellvollmacht zurückgenommen hat, hat zu keiner Beendigung der Bevollmächtigung der ABC geführt, was ja auch mit dem der ABC am 17. August 2009 von der Bw erteilten Auftrag, die Steuererklärung des Jahres 2008 zu erstellen, in Einklang steht. Zudem hat die Bw weder anlässlich der Zustellung der für das Jahr 2007 ergangenen Steuerbescheide vom 26. August 2009 noch anlässlich der Zustellung der mit Datum 27. September 2010 ergangenen, Umsatzsteuer 2004 und 2005 betreffenden Bescheide (BVE und neue Wiederaufnahms- und Sachbescheide) dem Finanzamt oder der ABC gegenüber geäußert, dass sie der ABC eine Zustellbevollmächtigung nicht erteilt hätte und die Zustellungen daher zu Unrecht an diese vorgenommen worden wären. Auch in der Berufung vom 4. November 2011 wurde ein allfälliger Zustellmangel nicht eingewendet, ebenso nicht in der Berufung vom 29. Oktober 2010 gegen den ebenfalls der ABC zugestellten Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 27. September 2010. Dass die Bw erstmals mehr als ein Jahr später, im Jänner 2012, nach der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung und erst zu einem Zeitpunkt, da eine neuerliche Erlassung von Wiederaufnahmsbescheiden bereits am Verjährungseintritt scheitern müsste, die Erteilung einer Zustellvollmacht an die ABC in Abrede stellt, stellt angesichts des dargelegten Geschehensablaufs, insbesondere ihrer Kenntnis von den an die ABC seit 18. August 2009 vorgenommenen Zustellungen, eine bloße Zweckbehauptung dar.

Es ist zudem gar nicht notwendig, auf den Zeitpunkt der Übernahme des Klientenstocks der Kanzlei U zurückzugreifen, um die Feststellung treffen zu können, dass die in Rede stehenden Bescheide vom 27. September 2010 zu Recht an die ABC zugestellt wurden, weil die ABC jedenfalls spätestens seit der Zustellung der Steuerbescheide 2007 vom 26. August 2009 die schlüssige Erteilung von Zustellvollmacht annehmen durfte. Dadurch, dass die Bw der ihr - wie die ABC schon im Schreiben vom 9. März 2012 mitgeteilt und die Zeugin bei ihrer Befragung im Verlaufe der Berufungsverhandlung wiederholt hat - durch umgehende Weiterleitung an sie bekannt gewordenen Zustellung dieser Bescheide an die ABC nicht widersprochen bzw. das Nichtbestehen einer Zustellvollmacht nicht moniert hat, hat sie der ABC gegenüber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass diese den ihr von der Bw am 17. August 2009 erteilten Auftrag zu Recht als einen die Zustellbevollmächtigung umfassenden verstanden hat. Dieses Verhalten der Bw hat für die ABC keinen vernünftigen Grund übriggelassen, an der Erteilung von Zustellvollmacht durch die Bw zu zweifeln.

Schließlich hat die Bw mit ihrem Schweigen ein Verhalten gesetzt, aus dem auch das Finanzamt jedenfalls bei Zustellung der angefochtenen Bescheide auf eine Bevollmächtigung der ABC schließen durfte, weshalb auch die Annahme einer Anscheinsvollmacht gerechtfertigt ist. Eine Anscheinsvollmacht (= Vollmacht wegen Vertrauens auf den äußeren Tatbestand)

setzt voraus, dass Umstände vorliegen, die geeignet sind, im Dritten den begründeten Glauben an die Berechtigung des Vertreters zum Abschluss des beabsichtigten Geschäfts zu erwecken. Ein Dritter kann sich nur dann auf den äußeren Tatbestand berufen, wenn er bei Anwendung gehöriger Aufmerksamkeit davon ausgehen durfte, dass der als Bevollmächtigte Handelnde tatsächlich eine Vollmacht habe (z.B. OGH 17.1.2012, 4 Ob 199/11k). Ein Verhalten, woraus der Dritte nach den Regeln des redlichen Verkehrs auf eine Bevollmächtigung des Vertreters schließen kann, kann auch in einem Unterlassen der Aufklärung oder durch Gewährenlassen des angeblich Bevollmächtigten bestehen (Dietrich – Tades, ABGB, § 1029, E 6).

Wie zuvor ausgeführt, war der Bw bereits nach Zustellung bzw. Übermittlung der für das Jahr 2007 ergangenen Steuerbescheide vom 26. August 2009 klar, dass die ABC gegenüber dem Finanzamt als ihre Zustellbevollmächtigte aufgetreten ist. Die Bw hat es jedoch unterlassen, den Zustellvorgang zu beanstanden und das Finanzamt über das vermeintliche Fehlen einer Zustellvollmacht aufzuklären. Sie hat vielmehr den ihr bekannten Zustand belassen und so beim Finanzamt, dem im Übrigen jedenfalls durch die eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffende e-mail der ABC vom 24. September 2009 auch die Kenntnisnahme der Bw vom Zustellvorgang bekannt geworden ist, den begründeten Glauben am Bestehen einer solchen Bevollmächtigung geweckt. Angesichts dieses Verhaltens der Bw und der Tatsache, dass berufsbefugte Personen, und als solche hat sich die ABC bei der Benützung von FinanzOnline mit dem von ihr dabei verwendeten WT Code ausgewiesen, regelmäßig Begründungen, Beendigungen oder Änderungen von Zustellvollmachten über FinanzOnline vornehmen, durfte das Finanzamt auf eine entsprechende Bevollmächtigung der ABC schließen und so auch bei Zustellung der angefochtenen Bescheide vom 27. September 2010 vom Bestehen einer Zustellvollmacht der ABC ausgehen.

Dass die ABC die angefochtenen Bescheide nicht im Original an XY weitergeleitet hat, ist daher unerheblich.

Hat eine Partei mehrere Zustellbevollmächtigte, so gilt gemäß § 9 Abs. 4 ZustG die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist. Demgemäß steht der Umstand, dass auch der weitere steuerliche Vertreter XY über eine Zustellvollmacht verfügte, der Wirksamkeit der Zustellung der angefochtenen Bescheide nicht entgegen.

Der vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung aufgezeigte Umstand, dass laut Inhalt des Finanzamtsakts hinsichtlich der angefochtenen Bescheide zwei Zustellvorgänge stattgefunden hätten, bewirkt keine Rechtswidrigkeit der Zustellung. Der erste, mit Rsa unternommene Zustellvorgang hat fehlgeschlagen. Der Rückschein enthält den Vermerk eines ersten Zustellversuchs am 30. September 2010, ein zweiter Zustellversuch ist nicht dokumentiert, die Sendung wurde, wohl ausgelöst durch den Eintrag eines unrichtigen

Hinterlegungsdatums „01.09.10“, offenkundig vorzeitig, ohne die hinterlegte Sendung zur Abholung bereitzuhalten, dem Finanzamt retourniert, was damit in Einklang steht, dass das Finanzamt auf dem retournierten Rsa-Umschlag „Fehlzustellung“ vermerkt und am 4. Oktober 2010, also nur wenige Tage nach dem ersten Versuch einer Zustellung der Rsa-Sendung, mit Rsb eine Zustellung neuer Bescheidausfertigungen vorgenommen hat. Dass diese Sendung der ABC zugekommen ist, ist durch die Übernahmebestätigung auf dem Rückschein dokumentiert und steht auch nicht in Streit.

Der Einwand der rechtswidrigen Zustellung ist daher nicht berechtigt.

2. Die gegenständliche Berufung richtet sich hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des 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.

Das Finanzamt hat sich, wie dem angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid deutlich zu entnehmen ist, auf den Neuerungstatbestand gestützt.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. die bei Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, zitierte Judikatur).

Das Finanzamt hält in der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides vom 27. September 2010 u.a. fest, dass im Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 keine Informationen über den Mieter und die Nutzung des Mietobjektes vorgelegen hätten. Diese Feststellung ist zutreffend, weil den für die Jahre 2004 und 2005 eingereichten Abgabenerklärungen und den Beilagen hiezu lediglich zu entnehmen ist, dass die Bw eine Eigentumswohnung in B angeschafft hat und aus deren Vermietung Einkünfte erzielt. Auch

der im Juli 2004 eingereichte Fragebogen sagt über die näheren Umstände der Vermietung nichts aus.

Als neu hervorgekommen führt das Finanzamt im Wiederaufnahmsbescheid an, es sei erst im Zuge von Überprüfungsmaßnahmen, insbesondere durch die im Juli 2007 abgeschlossene Außenprüfung, u.a. bekannt geworden, dass die Vermietung an den Ehegatten erfolge, die Wohnung der Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Ehegatten diene und diese auf Grund ihrer räumlichen Ausgestaltung und Einrichtung auch zur Nutzung durch die gesamte Familie der Bw geeignet sei. Dabei handelt es sich unzweifelhaft um mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände.

Dass das Finanzamt von diesen Umständen erst nach Erlassung der mit 18. April 2005 und 11. April 2006 datierten Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 Kenntnis erlangt hat, ist ebenfalls aktenmäßig belegt. So wurde der das gegenständliche Mietobjekt betreffende Mietvertrag erst auf Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 22. August 2006 vorgelegt, weshalb das Finanzamt erst zu diesem Zeitpunkt erfahren konnte, dass Mieter der Wohnung der Ehegatte der Bw ist. Erst durch die Erhebungen der im Jahr 2007 durchgeführten Außenprüfung wurden dem Finanzamt jene im Arbeitsbogen einliegenden Schriftstücke zugänglich gemacht, welche, neben Punkt I des Mietvertrages, demzufolge die Wohnung u.a. aus Schlafzimmer und Kinderzimmer besteht, den weiteren vom Finanzamt als neu hervorgekommen aufgezeigten Umstand, die Wohnung sei auf Grund ihrer räumlichen Ausgestaltung und Einrichtung zur Nutzung durch die gesamte Familie der Bw geeignet, dokumentieren. So weisen Rechnungen über Fliesenlegerarbeiten die Positionen „Bad Kind“ und „Bad Eltern“ (Bl. 43, 46, 49 und 52 Arbeitsbogen) auf, in einem Schreiben an den Fliesenleger (Bl. 55 Arbeitsbogen) bemängelt der Ehegatte der Bw, er habe die „Aufmessungen kontrolliert und diverse Abweichungen (Spiegel WC Kind, Dehnfugen im Bereich Eltern) festgestellt“, die Rechnung eines Elektrikers enthält die Positionen „Kinderzimmer 1“ und „Kinderzimmer 2“ (Bl. 82 Arbeitsbogen), eine Möbelrechnung die Position „2 Kleiderschränke 1+2 Kinder“ (Bl. 86 Arbeitsbogen).

Diese Umstände, die den Schluss erlauben, dass das Mietobjekt Wohnzwecken der aus der Bw, ihrem Ehegatten und ihren beiden Kindern bestehenden Familie dient, und die im Übrigen der Glaubwürdigkeit der im Prüfungsverfahren geäußerten Behauptung, die Wohnung diene ausschließlich dem Ehegatten der Bw als Zweitwohnsitz während der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit (Bl 114/Arbeitsbogen), entgegenstehen, hätten, wie nachfolgend dargelegt wird, bei entsprechender Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis geführt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) u.a. im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Durch die Formulierung, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten und andere einkommensteuerlich relevante Aufwendungen sind stets als eigenständige Begriffe und nicht als Beträge zu verstehen, die sich rechnerisch nach Saldierung mit Einnahmen ergeben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG betrifft daher nicht den Saldo, der sich daraus ergibt, dass ein Steuerpflichtiger eine ihm gehörige Liegenschaft vermietet (und dadurch Mieteinnahmen erzielt), sie aber dennoch, gleichgültig aus welchem Rechtstitel, für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke seiner Familienangehörigen nutzt. Vielmehr wird in dieser Gesetzesstelle der Aufwand angesprochen, der dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Haushaltsführung (und dem Unterhalt seiner Familienangehörigen) erwächst. Ein derartiger Aufwand erwächst dem Steuerpflichtigen auch dann, wenn er eine rechtliche Konstruktion wählt, bei der der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, wie dies z.B. bei Vermietung der ehelichen Wohnung an den Ehegatten der Fall sein mag (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299).

Nach den weiteren Ausführungen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Dies trifft auf den Berufungsfall zu. Die Überlassung der im Eigentum der Bw stehenden Wohnung für Wohnzwecke ihres Ehegatten stellt eine klassische Verwendung im Rahmen der Lebensführung dar (vgl. auch VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104), weshalb bereits dieser Umstand einer Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem

laufenden Betrieb der Wohnung angefallenen Aufwendungen entgegensteht. Dazu kommt, dass Nutznießer der Aufwendungen nicht nur der Ehegatte der Bw, sondern, wie die oben wiedergegebenen Erhebungsergebnisse zeigen, auch die Bw selbst und ihre beiden Kinder waren bzw. sind. Die von der Bw getätigten Aufwendungen für die Wohnzwecke ihrer Familie dienende Wohnung verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Bw der privaten Nutzung der Wohnung zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt hat. Die Aufwendungen fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG, die Vorsteuern sind gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vom Abzug ausgeschlossen. Aus dem Abzugsverbot ist ferner die Konsequenz zu ziehen, dass die Mieteinnahmen nicht erfasst werden (vgl. wiederum VwGH 12.12.1998, 93/13/0299).

Da die im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid als neu hervorgekommen genannten Umstände nach dem Gesagten geeignet waren, im Spruch anders lautende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 herbeizuführen, hat das Finanzamt die Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt ist, zutreffend bejaht. Bemerkt wird, dass die Berufungsinstanz die Wiederaufnahme des Verfahrens zwar nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen darf, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Die Berufungsinstanz darf aber die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen; die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts ist nämlich kein Element der Sachverhaltsfeststellung (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262, VwGH 21.7.1998, 93/14/0187). Dass das Finanzamt auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsachen zu dem Ergebnis gelangt ist, dass eine unternehmerische Betätigung nicht vorliege, während die gegenständliche Entscheidung die Versagung des Vorsteuerabzugs auf die Ausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stützt, steht daher der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 20 Tz 7).

Im Rahmen der Ermessensübung ist zunächst von Bedeutung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz 38). Die mit der Verfügung der Wiederaufnahme verbundene Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von rd. 63.000,00 € (2004) und rd. 1.700,00 € (2005) ist auch nicht als geringfügig zu bezeichnen. Da mit den für den

privaten Wohnbedarf bezahlten Umsatzsteuern jeder Steuerpflichtige belastet ist, überwiegt auch im Hinblick auf eine gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben. Dass berechnete Interessen der Bw gegen eine Verfügung der Wiederaufnahme sprechen würden, ist nicht ersichtlich.

Aus den dargelegten Gründen erweisen sich die Berufungen sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2004 und 2005 als auch hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 und des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 als unbegründet.

Wien, am 31. August 2012