



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Gerda Pramhas, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl, über die Berufungen der Fa. A GmbH, Adresse, vertreten durch Martin Friedl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4650 Lambach, Marktplatz 2,

- vom 10. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Dr. Josef Moser, betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, und
- vom 11. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Dr. Josef Moser, betreffend Abweisung eines Antrages auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO, Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 Abs. 1 und 2 BAO und Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO

nach der am 30. Oktober 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten nichtmündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen vom 10. Juli 2006 gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO und vom 11. September 2006 gegen die Bescheide betreffend Abweisung eines Antrages auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO und Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 Abs. 1 und 2 BAO gelten gemäß §§ 275 iVm. 279 Abs. 1 BAO als zurückgenommen.

Der Antrag vom 10. Juli 2006 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) gilt gemäß § 309a Abs. 2 BAO als zurückgenommen. Der der Berufung zu Grunde liegende

angefochtene Bescheid vom 10. August 2006, mit dem der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen wurde, scheidet damit aus dem Rechtsbestand aus.

### **Sachverhalt**

Mit Bescheid vom 9. Juni 2006 setzte das Finanzamt wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung der Umsatzsteuer 3/2006 in Höhe von 29.154,01 € einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 2 % der nicht fristgerecht entrichteten Abgabe, somit 583,08 €, fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Säumniszuschlagsfestsetzung wegen Nichtentrichtung der angeführten Abgabenschuldigkeit bis 15. Mai 2006 erfolgt sei.

Eine Eingabe des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin (Bw.) vom 10. Juli 2006 enthielt folgende Anträge:

- 1. Antrag gemäß § 308 BAO
- 2. Berufung gemäß § 243 BAO
- 3. Antrag gemäß § 212a BAO
- 4. Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO
- 5. Antrag gemäß § 236 Abs. 2 BAO

Die Bw. habe am 2. Juni 2006 einen Betrag von 29.459,40 € auf das erwähnte Abgabenkonto überwiesen und eine Verrechnungsweisung "Umsatzsteuer 3/2006" erteilt. Diese Abgabe sei bereits am 15. Mai 2006 fällig gewesen. Diese Fehlleistung der Bw. sei ein einem Vergessen gleich kommendes Übersehen und somit ein milderer Grad des Versehens. Eine ähnliche Fehlleistung sei noch nie vorgekommen. Auch auf dem Abgabenkonto des Ing. WB finde sich seit Bestehen dieses Kontos kein Säumniszuschlag. Ing. WB habe sein Einzelunternehmen zum 31. Dezember 2005 in die Bw. eingebracht, womit dokumentiert sei, dass es sich bei gegenständlicher Fehlleistung um einen Einzelfall handle. Durch diese Umstände seien bedeutende abgabenrechtliche Konsequenzen – nämlich ein Säumniszuschlag – ausgelöst worden, sodass gemäß § 308 BAO der (1.) Antrag gestellt werde, hinsichtlich der Entrichtung der Umsatzsteuer 3/2006 die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 308 Abs. 1 und 3 führte die Bw. aus, dass der erlittene Rechtsnachteil erheblich sei, das Nichtbemerken der Entrichtungspflicht sowohl unvorhersehbar als auch unabwendbar gewesen sei, die Bw. an der Versäumung der Frist nur ein milderer Grad des Versehens treffe, die Wiedereinsetzungsfrist gewahrt sei, die Zuständigkeit des Finanzamtes Grieskirchen Wels gegeben sei und die versäumte Handlung bereits nachgeholt worden sei. Dem Antrag nach § 308 BAO werde daher stattzugeben sein.

Gleichzeitig ergreife die Bw. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der (2.) Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid. Dem soeben gestellten Wiedereinsetzungsantrag werde stattzugeben sein, sodass sich der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund als rechtswidrig erweise.

Darüber hinaus stehe der Bw. die Möglichkeit einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO offen. Im Folgenden würden daher (3.) Anträge gestellt auf ersatzlose Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides auf Grund der gegenständlichen Berufung, auf Befassung des gesamten Berufungssenates und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, auf Herabsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Null, da die Bw. an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe und sie bisher ihren Abgabepflichten stets vorbildlich nachgekommen sei sowie auf Nachsicht gemäß § 236 Abs. 2 BAO durch Abschreibung des Säumniszuschlages, da dessen Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Weiters werde auf die Erörterungsmöglichkeit im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO hingewiesen.

Sofern das Finanzamt einen der eingebrachten Anträge bewillige, stehe die Bw. zur Zurücknahme einzelner Anträge zur Verfügung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2006 wies das Finanzamt die gegen die Säumniszuschlagsfestsetzung eingebrachte Berufung als unbegründet ab. Die am 15. Mai 2006 fällig gewesene Umsatzsteuer 3/2006 sei erst am 2. Juni 2006 und folglich 18 Tage verspätet entrichtet worden. Die Bestimmung des § 217 Abs. 1 BAO mache die Säumniszuschlagsfestsetzung alleine davon abhängig, ob eine Abgabe spätestens zum Fälligkeitstag entrichtet werde. Eine Vorschreibung liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, seien im Anwendungsbereich des § 217 BAO grundsätzlich unmaßgeblich.

Ebenfalls am 10. August 2006 wies das Finanzamt das Nachsichtsgesuch, den Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages und den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als unbegründet ab.

In dem das Nachsichtsgesuch abweisenden Bescheid führte das Finanzamt nach Zitierung des § 236 BAO und nach Erläuterungen zur persönlich und sachlich bedingten Unbilligkeit begründend aus, dass eine Gefährdung der Existenzgrundlage – und damit das Vorliegen persönlicher Unbilligkeit – weder eingewendet worden noch eine solche nach der Aktenlage gegeben sei. Zudem sei die Säumniszuschlagsvorschreibung ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes, sodass darin keine Unbilligkeit liege. Verneine die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Dem Antrag auf § 217 Abs. 7 BAO entgegnete das Finanzamt im Wesentlichen, dass die bloße Rechtfertigung eines Vergessens, das einem Übersehen gleich komme, auf Grund der vom Gesetzgeber geforderten Sorgfaltspflicht bei der Einhaltung von Terminen und Fristen nicht ausreiche, um nur leichte Fahrlässigkeit zu begründen. Auch die Erstmaligkeit einer Säumnis rechtfertige die Abschreibung des Säumniszuschlages nicht.

Die Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages begründete das Finanzamt damit, dass das Vorbringen der Bw., die Fehlleistung sei ein einem Vergessen gleich kommendes Übersehen und somit ein minderer Grad des Versehens, wozu komme, dass eine ähnliche Fehlleistung noch nie vorgekommen sei, nicht geeignet sei, das Ereignis als unvorhergesehen oder unabwendbar erscheinen zu lassen.

Mit Schreiben vom 11. September 2006 stellte die Bw. zum Einen einen Vorlageantrag ihre Berufung gegen die Säumniszuschlagsfestsetzung betreffend und brachte zum Anderen Berufungen gegen die Bescheide vom 10. August 2006 ein, mit denen auf §§ 217 Abs. 7, 236 und 308 BAO gestützte Anträge abgewiesen worden waren. Die Bw. beantragte abermals eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und wies auf die Erörterungsmöglichkeit im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO hin, erstattete aber kein neues Sachvorbringen.

Eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto der Bw. zeigte, dass die Umsatzsteuer 3/2006 dem Finanzamt durch Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung zwar termingerecht bekannt gegeben, aber erst am 2. Juni 2006 verspätet entrichtet worden war.

Am 14. Dezember 2007 erließ der Unabhängige Finanzsenat zwei Mängelbehebungsaufträge, mit welchen der Bw. die Behebung der nachfolgend dargestellten Mängel binnen einer Frist von vier Wochen ab Erhalt des jeweiligen Schreibens aufgetragen wurde. Die Bw. wurde weiters darauf aufmerksam gemacht, dass ihr Antrag (a) bzw. ihre Berufung (b) bei Versäumung dieser Frist als zurückgenommen gelten würden.

- a) Im Zusammenhang mit ihrer gegen den Bescheid betreffend die Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erhobenen Berufung wurde die Bw. aufgefordert, die ihrem Wiedereinsetzungsantrag vom 10. Juli 2006 anhaftenden Mängel, nämlich die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 309a Abs. 1 lit. b BAO) sowie die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig seien (§ 309a Abs. 1 lit. c BAO), binnen der oa. Frist zu beheben;
- b) ihre Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend wurde die Bw. aufgefordert, eine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO nachzutragen.

Da die dem steuerlichen Vertreter eingeräumte Bevollmächtigung auch eine Zustellvollmacht umfasst, wurden die Mängelbehebungsaufträge dem steuerlichen Vertreter mit Rsb-Brief zugestellt. Am 18. Dezember 2007 wurden die Briefsendungen von einem Arbeitnehmer der steuerlichen Vertretung übernommen.

Beiden Mängelbehebungsaufträgen wurde nicht entsprochen.

Mit (weiteren) Bescheiden vom 10. Juni 2008 wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass ihren Berufungen vom 11. September 2006 gegen die Bescheide vom 10. August 2006 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO, Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO und Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO eine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) fehle. Der Bw. wurde zur Behebung dieser Mängel eine Frist von drei Wochen ab Erhalt dieses Schreibens, das der steuerlichen Vertretung mittels Rsb-Brief zugestellt und von einem Arbeitnehmer des Empfängers am 12. Juni 2008 übernommen wurde, eingeräumt. Die Bescheide enthielten den Hinweis, dass die Berufungen bei Versäumung dieser Frist als zurückgenommen gelten würden.

Auch diese Mängelbehebungsaufträge blieben unbeantwortet.

In der am 30. Oktober 2008 durchgeführten nichtmündlichen Senatsverhandlung wurde die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert.

### **Entscheidungsgründe**

Sowohl für Wiedereinsetzungsanträge als auch für Berufungen sind in den §§ 309a Abs. 1 und 250 Abs. 1 BAO bestimmte Inhaltserfordernisse gesetzlich verankert.

*Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung enthalten:*

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

*Entspricht eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Bw. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 275 BAO).*

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 Antrages 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 (§ 309a Abs. 2 BAO).*

Bei Inhaltsmängeln ist zwingend ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen; ein solcher steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Hat die Abgabenbehörde erster Instanz über einen mangelhaften Wiedereinsetzungsantrag bzw. über eine mangelhafte Berufung meritorisch (in Form eines abweisenden Bescheides oder einer abweisenden Berufungsvorentscheidung) abgesprochen, ist zur Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz berufen.

Wird einem derartigen Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht rechtzeitig oder aber nur unvollständig entsprochen, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen auf §§ 309a Abs. 2 bzw. 275 BAO gestützten Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme festgestellt wird.

Eine Berufungsentscheidung nach § 289 Abs. 2 BAO ist nur zulässig, wenn keine der in § 289 Abs. 1 erster Satz BAO genannten formalen Erledigungen – wie beispielsweise ein Zurücknahmebescheid – zu erfolgen hat (Vorrang einer Formal- vor einer Sacherledigung).

Obliegt die Entscheidung über die Berufung dem gesamten Berufungssenat, so obliegt ihm auch die Erlassung des Zurücknahmebescheides.

Zur Erlassung des Mängelbehebungsauftrages ist aber in Fällen, in denen der gesamte Berufungssenat über die Berufung zu entscheiden hat, zunächst der Referent zuständig (§ 282 Abs. 2 BAO).

Nach § 284 Abs. 3 BAO kann von einer mündlichen Verhandlung ungeachtet eines hierauf gerichteten Antrages ua. dann abgesehen werden, wenn die Berufung als zurückgenommen zu erklären ist (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 190).

Auf Grund nachfolgend dargestellter Überlegungen hatten gegenständlich Formalentscheidungen zu ergehen, sodass mit einer nichtmündlichen Berufungsverhandlung das Auslangen gefunden werden konnte.

### **1) Berufung vom 10. Juli 2006 gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 9. Juni 2006:**

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen etwa die nicht näher begründeten Behauptungen, die vorgeschriebene Abgabe sei zu hoch, der Bescheid sei unrichtig oder entspreche nicht dem Gesetz ebenso wenig eine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1

lit. d BAO dar wie die bloße Behauptung, eine Schätzung entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Einerseits kann nicht schon jede nicht näher begründete Behauptung als Begründung angesehen werden, andererseits ist dem Fehlen einer Begründung aber nicht gleich zu halten, dass eine Begründung allenfalls unschlüssig oder inhaltlich unzutreffend ist (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 250 Tz. 15 ff).

Die Angabe einer Begründung soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Meinung vertritt, die Berufung sei gerechtfertigt. Es muss erkennbar sein, was die Partei anstrebt und womit sie ihren Standpunkt vertreten zu können glaubt.

In der "Begründung" ihrer gegen den Säumniszuschlagsbescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. wie folgt aus:

*Da dem soeben gestellten Wiedereinsetzungsantrag stattzugeben sein wird, erweist sich der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grunde als rechtswidrig.*

Die in der Eingabe vom 10. Juli 2006 dem ersten Antrag (auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) vorangestellten einleitenden Ausführungen beziehen sich eindeutig nur auf diesen Antrag [(...). "*Durch diese Umstände wurden bedeutende abgabenrechtliche Konsequenzen (Säumniszuschlagsbescheid vom 9. Juni 2006) ausgelöst, sodass ich im Auftrag und im Namen meiner Klientin gemäß § 308 BAO den 1. Antrag zu stellen habe*" (...)].

Der Bw. ist insoweit zuzustimmen, als im Falle der stattgebenden Erledigung eines Wiedereinsetzungsantrages das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor dem Eintritt der Säumnis befunden hat (§ 310 Abs. 3 BAO). Das bedeutet, dass alle nach Ablauf der versäumten Frist und in Konsequenz der Versäumung ergangenen Bescheide (somit auch ein Säumniszuschlagsbescheid) mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erlassung vernichtet werden; einer ausdrücklichen, bescheidmäßigen Aufhebung bedarf es nicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 310 Tz. 2).

Das Anführen der rechtlichen Konsequenzen im Falle einer stattgebenden Erledigung eines anderen Rechtsbehelfes stellt keine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO für die Erhebung einer Berufung dar. Dies umso weniger, als bei stattgebender Erledigung des Wiedereinsetzungsantrages, auf den die Bw. in ihrer Berufung verweist, der Säumniszuschlagsbescheid ohnedies wegfallen würde und eine Berufung diesfalls überflüssig und – infolge Wegfallens des Säumniszuschlagsbescheides – als unzulässig (geworden) zurückzuweisen wäre.

Im Falle der Nichtstattgabe des Wiedereinsetzungsantrages würde die dargestellte Rechtsfolge aber nicht eintreten und wäre für die Berufungsbehörde nicht möglich, eine

meritorische Entscheidung zu fällen, weil aus den Angaben der Bw. nicht erkennbar wäre, aus welchen Gründen sie die Berufung für erfolgversprechend hielte.

Dass der angefochtene Bescheid infolge Stattgabe des Wiedereinsetzungsantrages rechtswidrig sei, vermag eine gleichzeitig gegen den Säumniszuschlagsbescheid erhobene Berufung nicht zu begründen und ist ungeeignet, dem Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. d BAO gerecht zu werden.

Gegenständlich sprach die Abgabenbehörde erster Instanz, ohne zuvor einen Auftrag zur Mängelbehebung zu erteilen, durch Sachentscheidung (abweisende Berufungsvorentscheidung) über eine inhaltlich mangelhafte Berufung ab und legte die Berufung auf Grund eines Vorlageantrages anschließend der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Diesfalls hatte die Rechtsmittelbehörde gemäß § 279 Abs. 1 BAO dieselben Obliegenheiten und Befugnisse wie die erste Instanz.

Die Berufungsbehörde, der keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Berufung vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Träfe sie dennoch eine solche, würde sie den erlassenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit belasten.

Nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und damit Ergehen einer meritorischen Entscheidung war demnach der Unabhängige Finanzsenat verpflichtet, wegen Vorliegens einer inhaltlich mangelhaften Berufung einen Mängelbehebungsauftrag zu erteilen und, da die Bw. diesem Mängelbehebungsauftrag nicht nachgekommen ist, einen auf § 275 BAO gestützten Zurücknahmebescheid zu erlassen.

Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt (§ 276 Abs. 3 BAO).

Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch nur bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 276 Tz. 24).

Mit der Zurücknahmeerklärung scheidet die Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

## **2) Berufung vom 11. September 2006 gegen den Bescheid vom 10. August 2006 betreffend Abweisung eines auf § 217 Abs. 7 BAO gestützten Antrages:**

Nach § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Die Bewilligung eines derartigen Antrages hat somit mangelndes grobes Verschulden des Abgabepflichtigen zur Voraussetzung. Fehlendes grobes Verschulden ist gleichermaßen eine

der Tatbestandsvoraussetzungen für die positive Beurteilung eines Wiedereinsetzungsantrages im Sinne des § 308 BAO.

In der gegen die Bescheide vom 10. August 2006, mit welchen Anträge gemäß §§ 217 Abs. 7, 308 Abs. 1 und 236 Abs. 1 BAO abgewiesen worden waren, erhobenen Berufung vom 11. September 2006 führte die steuerliche Vertretung zur Begründung wörtlich an:

*"Am 2. Juni 2006 entrichtete meine im Betreff genannte Klientin einen Betrag von 29.459,40 € auf das oben erwähnte Abgabenkonto und erteilte die Verrechnungsweisung "Umsatzsteuer 3/2006". Diese Abgabe war bereits am 15. Mai 2006 fällig.*

*Die Fehlleistung meiner Klientin ist ein einem Vergessen gleich kommendes Übersehen und somit ein milderer Grad des Versehens. Dazu kommt, dass eine ähnliche Fehlleistung noch nie vorgekommen ist. Auf dem Abgabenkonto 000/0000 (Ing. WB) findet sich seit Bestehen dieses Abgabenkontos keine Verbuchung eines Säumniszuschlages. Herr WB hat zum 31. Dezember 2005 sein Einzelunternehmen in die Bw. eingebracht, damit ist dokumentiert, dass es sich bei der gegenständlichen Fehlleistung um einen Einzelfall handelt.*

*Durch diese Umstände wurden bedeutende abgabenrechtliche Konsequenzen (Säumniszuschlagsbescheid vom 9. Juni 2006) ausgelöst, sodass meine Klientin am 10. Juli 2006 gemäß § 308 BAO den Antrag gestellt hat, in Bezug auf die Entrichtung der Umsatzsteuer 3/2006 in Höhe von 29.154,01 € zum 15. Mai 2006 die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen."*

Nach Zitierung des § 308 Abs. 1 und 3 BAO wurde weiter ausgeführt:

*"Nunmehr ergibt sich also, dass*

- 1. der erlittene Rechtsnachteil erheblich ist,*
- 2. das Nichtbemerken der Entrichtungspflicht sowohl unvorhersehbar als auch unabwendbar war,*
- 3. der mindere Grad des Versehens meiner Klientin an der Versäumung der Frist gegeben ist,*
- 4. die Wiedereinsetzungsfrist gewahrt wird,*
- 5. die Zuständigkeit des Finanzamtes Grieskirchen Wels gegeben ist und*
- 6. die versäumte Handlung bereits nachgeholt wurde (siehe Abgabenkonto).*

*Aus diesen Gründen war daher diesem Antrag stattzugeben.*

*Darüber hinaus stand meiner Klientin die Möglichkeit der Antragstellung gemäß §§ 217 Abs. 7 und 236 Abs. 1 BAO offen, wovon sie am 10. Juli 2006 auch Gebrauch gemacht hat. Da alle Tatbestandsmerkmale erfüllt waren, hätte daher das Finanzamt die gestellten Anträge nicht abweisen dürfen."*

Dass die zu § 308 BAO gemachten Ausführungen auch für die Berufungen gegen die Anträge gemäß §§ 217 Abs. 7 und 236 BAO abweisenden Bescheide gelten sollen, ist der Eingabe vom 11. September 2006 nicht zu entnehmen und auch insofern unwahrscheinlich, als zwar für Anträge nach §§ 308 und 217 Abs. 7 BAO Angaben zum Fehlen von grobem Verschulden am Eintritt einer Säumnis unumgänglich sind, der seitens der Bw. in einem angeführte § 236 BAO jedoch an das Vorliegen gänzlich unterschiedlicher Tatbestandsvoraussetzungen anknüpft und insbesondere auf die Abgabeneinhebung abstellt. Zudem deutet die Wortfolge "darüber hinaus" auf ein neues, vom vorangegangenen unabhängigen Vorbringen hin.

Hätte die Bw. ihre Anmerkungen zu § 308 BAO auch auf ihre auf § 217 Abs. 7 BAO gestützte Berufung ausgedehnt wissen wollen, hätte es zumindest gesonderter Angaben zu § 236 BAO bedurft, die aber ebenfalls gänzlich fehlen.

Der Hinweis darauf, dass der Bw. – neben einer Antragstellung nach § 308 BAO – auch eine solche nach § 217 Abs. 7 BAO offen stehe und alle Tatbestandsmerkmale erfüllt gewesen seien, vermag die gegenständliche Berufung nicht zu begründen.

Die Bw. wurde daher mit Mängelbehebungsauftrag vom 10. Juni 2008 aufgefordert, ihre gegen die Abweisung ihres Antrages auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages erhobene Berufung zu begründen. Dieser Aufforderung kam die Bw. nicht nach, sodass zwingend, ebenso wie unter Punkt 1) angeführt, ein Zurücknahmebescheid zu erlassen war.

### **3) Berufung vom 11. September 2006 gegen den Bescheid vom 10. August 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bewilligung einer Nachsicht des Säumniszuschlages von 583,08 €:**

Nach § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig ist.

§ 236 Abs. 2 BAO normiert, dass Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung findet.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme.

Eine "sachliche" Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes

Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Trotz der im abweisenden Bescheid des Finanzamtes vom 10. August 2006 dargelegten Inhaltserfordernisse brachte die Bw. in der dagegen erhobenen Berufung vom 11. September 2006 wiederum nur vor, sie habe von ihrem Antragsrecht nach § 236 Abs. 1 BAO Gebrauch gemacht und die Abgabenbehörde hätte, da alle Tatbestandsmerkmale erfüllt gewesen seien, diesen Antrag nicht abweisen dürfen.

Der bloße Hinweis der Bw. auf die Möglichkeit einer Antragstellung nach § 236 Abs. 1 BAO ist keine Berufungsbegründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO. Sie wurde daher mit Mängelbehebungsauftrag vom 10. Juni 2008 aufgefordert, ihre diesbezügliche Berufung zu begründen. Da sie dieser Aufforderung nicht nachkam, war der Unabhängige Finanzsenat zu einer meritorischen Berufungsentscheidung nicht berechtigt, sondern verpflichtet, auch diese Berufung betreffend einen Zurücknahmebescheid zu erlassen.

#### **4) Berufung vom 11. September 2006 gegen den Bescheid vom 10. August 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:**

Im Antrag auf Wiedereinsetzung der Zahlungsfrist für die Entrichtung der Umsatzsteuer 3/2006 begnügte die Bw. sich im Wesentlichen mit der Feststellung, dass ihre Fehlleistung ein einem Vergessen gleich kommendes Übersehen und damit ein minder Grad des Versehens sei, dass eine ähnliche Fehlleistung noch nie vorgekommen sei und dass sich auf dem Abgabekonto des Ing. WB, der sein Einzelunternehmen per 31. Dezember 2005 in die Bw. eingebracht habe, seit Bestehen dieses Abgabekontos keine Verbuchung eines Säumniszuschlages finde, womit dokumentiert sei, dass es sich bei der gegenständlichen Fehlleistung um einen Einzelfall handle. Der erlittene Rechtsnachteil sei erheblich, das Nichtbemerken der Entrichtungspflicht sowohl unvorhersehbar als auch unabwendbar gewesen, ein minder Grad des Versehens an der Fristversäumung liege vor, die Wiedereinsetzungsfrist sei gewahrt und die versäumte Handlung bereits nachgeholt.

Gegenständlich lag ein an den Kriterien des § 309a BAO zu messender mangelhafter Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vor, weil die Bw. sich mit Gemeinplätzen begnügte und keinerlei konkretes, fallbezogenes Vorbringen erstattete. Sie ließ völlig im Unklaren, welcher Art die Fehlleistung und wodurch diese verursacht war und unterließ jegliche Bezeichnung des unvorhergesehenen bzw. unabwendbaren Ereignisses.

Obwohl die Ausführungen der Bw. nicht ausreichten, um über den Antrag eine Sachentscheidung treffen zu können, erließ das Finanzamt dennoch, ohne die Behebung der diesem Antrag anhaftenden Mängel aufzutragen, eine abweisende Sachentscheidung, gegen die die Bw. Berufung erhob. Diese Berufung, die textgleich mit dem Wiedereinsetzungsantrag

vom 10. Juli 2006 ist, wurde in der Folge dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Entscheidet das Finanzamt trotz inhaltlicher Mängel vor deren Behebung meritorisch über einen Wiedereinsetzungsantrag (gegenständlich mit abweisendem Bescheid), ist die Rechtsmittelbehörde, analog zur Mängelbehebung im Berufungsverfahren, berechtigt, einen derartigen Mängelbehebungsauftrag zu erteilen.

Die Bestimmung des § 309a BAO orientiert sich am Vorbild der §§ 250 Abs. 1 und 275 BAO (1471 BlgNR 20 GP, 30). Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (§ 279 Abs. 1 BAO). Der Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 5.2.1992, 91/13/0195) hielt diese Bestimmung nur dann nicht für anwendbar, wenn Befugnisse kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschriften in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fallen.

Nach Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303a Tz. 6, gilt im Mängelbehebungsverfahren Wiederaufnahmsanträge betreffend hinsichtlich Mängelbehebungsauftrag, Frist, Zurücknahmebescheid und Rechtsschutz dasselbe wie für Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 (oder gemäß § 309a).

Der Unabhängige Finanzsenat erließ daher, nachdem die Abgabenbehörde erster Instanz ein solches unterlassen und meritorisch über einen nicht den Anforderungen des § 309a Abs. 1 BAO entsprechenden Antrag abgesprochen hatte, den oa. Mängelbehebungsauftrag und forderte die Bw. zur Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses sowie dazu auf, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendigen Angaben zu machen.

Die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses entspricht der Darstellung jenes tatsächlichen Geschehens, das der Wiedereinsetzungswerber als Wiedereinsetzungsgrund geltend machen will. Weiters ist darzustellen, dass und weshalb die Fristversäumnis ohne Verschulden bzw. lediglich fahrlässig erfolgte (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 309a Tz. 6).

Bei Beurteilung der Frage, ob der Wiedereinsetzungsantrag Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind, enthält, ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer 3/2006 am 15. Mai 2006 fällig war und diese am 2. Juni 2006 entrichtet wurde, sodass mit der Antragstellung am 10. Juli 2006 die dreimonatige Antragsfrist (§ 308 Abs. 3 BAO) jedenfalls gewahrt war.

Da dem Auftrag vom 14. Dezember 2007, die Mängel des Wiedereinsetzungsantrages vom 10. Juli 2006 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen wurde, hatte die

gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten und war der Wiedereinsetzungsantrag als zurückgenommen zu erklären.

Linz, am 30. Oktober 2008