



BESCHEID

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr sowie HR Mag. Christoph Kordik, Josef Pointinger und Dr. Ernst Grafenhofer über die Berufung der Bwin. i.L., Adresse, vertreten durch Dr. Norbert Nawratil, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4020 Linz, Spittelwiese 6, vom 13. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden - Vöcklabruck vom 22. Dezember 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2000, zugestellt am 7. März 2006, entschieden:

Die Berufung wird gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen –

durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Groß -und Einzelhandel/Ausstellungs-und Einkaufszentrum) befand sich zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (kombinierter Feststellungsbescheid 2000 vom 22. Dezember 2005 nach durchgeführter Betriebsprüfung) in Liquidation (AS 1 /Dauerakt).

Die Auflösung der Kommanditgesellschaft (Beschluss über die Auflösung vom 07. Dezember 2005, FB.Nr. xy - AS1/Dauerakt) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes W. am 29.12.2005 firmenbuchrechtlich vollzogen (Eintragung mit Wirkung 30.12.2005).

In diesem Firmenbuchauszug ist als Liquidator die B-GmbH ausgewiesen (Vertretung der Gesellschaft seit 7.12.2005 ohne Zustellvollmacht), die der oben genannte Vertreter seit 1997 hat).

Nach erfolgter Betriebsprüfung wurde mit Schriftsatz vom 13. März 2006 wie folgt Berufung erhoben:

„Das Finanzamt Gmunden –Vöcklabruck hat mit Bescheid vom 22. 12 2005, zugestellt am 07. März 2006, das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2000 unter Hinweis auf die Bestimmung § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte NEU mit € 184.451,72 festgestellt“ (in der Folge wurde die Berufung näher ausgeführt) .

Mit E-Mail der Abgabenbehörde I. Instanz vom 31. März 2008 wurde dem UFS mitgeteilt, dass im gegenständlichen Fall Grund zur Annahme eines Nichtbescheides vorliege.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. April 2008 wurde die steuerliche Vertretung ersucht, *nachstehend angeführte Unterlagen vorzulegen:*

„Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 200 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 (Anm. des Referenten: Da sich die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2000 betreffend Feststellung von Einkünften richtete, war klar, dass die Bescheide nach ergangener Betriebsprüfung gemeint waren [(also jene vom 22.12.2005)]. Dies ist zwecks Überprüfung der Bescheidqualität der von der Abgabenbehörde I. Instanz erlassenen Bescheide notwendig. Gleichzeitig werden Sie ersucht bekanntzugeben, ob Sie

den nur für das Jahr 2000 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat aufrecht halten“.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2008, eingelangt beim UFS am 16. Juli 2008, teilte die steuerliche Vertretung Folgendes mit:

„Ihrem Ersuchen nachkommend werden beiliegend jeweils in Kopie die Feststellungsbescheide für die Bwin. in Liqu. für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 übergeben (Anmerkung des Referenten: Bei diesen Feststellungsbescheiden handelt es sich um die Erstbescheide). Hinsichtlich des für das Veranlagungsjahr 2000 gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ergeht eine Antwort, sobald Kenntnis über die Beurteilung der Verwaltungsakte hinsichtlich der Bescheidqualität vom unabhängigen Finanzsenat avisiert werden. Dazu werde um Mitteilung ersucht. In den Beilagen wird auch ein beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck eingereichter Schriftsatz zur Kenntnis gebracht, in welchem zu den eingebrachten Berufungen weitere Berufungsbegehren und Berufungsbegründungen ausgeführt werden“.

Mit E-Mail des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. August 2008 wurde folgendes Ersuchen an die Abgabenbehörde I. Instanz gerichtet:

„Das Finanzamt hat Grund zur Annahme für das Vorliegen von Nichtbescheiden (vgl. E-Mail v. 31.03.2008).

Zwecks endgültiger Beurteilung der Bescheidqualität der Feststellungsbescheide v. 22.12.2005 für die Jahre 2000 bis 2003 wird das Finanzamt Gmunden-Vöcklabruck eingeladen, zum Hergang der Bescheidzustellung v. 22.12.2005 (Wiederaufnahme -und Sachbescheide) Stellung zu nehmen:

1. Welche händischen Änderungen wurden an den jeweiligen EDV-Bescheiden nach der nicht wirksam erfolgten „Erstzustellung“ (Adressierungsprobleme?, Vermerk „in Liquidation“?) vorgenommen?

2. Erfolgte bei den letztlich adaptierten Bescheid -Ausfertigungen eine Unterschrift des zuständigen Organes des Finanzamtes?

3. Inwiefern liegt eine Vergleichbarkeit zu einem "Parallellfall" vor ? (Anführen der Gründe)

Diese Fragen sind ua. deswegen notwendig geworden, weil bisher die „Original-Bescheide“ v. 22.12.2005 von der steuerlichen Vertretung nicht vorgelegt wurden (lediglich die Erstbescheide).

Um kurze Stellungnahme wird ersucht!“

In der Folge langte die nachstehende Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz ein (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

„Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte des Jahres 2000 enthält auch Hinweise auf Kapitalertragsteuern von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen und endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen zum vollen Steuersatz, deren Zuordnung zu den einzelnen Beteiligten EDV-technisch nicht korrekt möglich gewesen wäre, sodass die Zustellung der mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheide nicht direkt an den Zustellbevollmächtigten des Adressaten, sondern vorerst an das Finanzamt erfolgte. Da die Bescheiderstellung für 2000 bis 2003 gemeinsam initiiert wurde, wurden sämtliche Bescheide an das Finanzamt zugestellt (auch erkennbar an der Durchnummerierung der Bescheide am rechten unteren Rand).

In weiterer Folge wurde der "F-Bescheid" des **Jahres 2000** im oben beschriebenen Bereich **händisch korrigiert**. Nach dieser Korrektur wurden Ablichtungen von allen Bescheiden (korrigierte und nicht korrigierte) erstellt, die vom Bundesrechenzentrum ohne Rechtsmittelbelehrung (üblicher Vorgang bei Zustellung an das Finanzamt) ausgefertigten Exemplare wurden im Veranlagungsakt abgelegt und die **Bescheidkopien der Jahre 2000 bis 2003** wurden, versehen mit dem Dienstsiegel (daher auch nach außen als Kopie erkennbar) aber **ohne Unterschrift**, an den Zustellbevollmächtigten, Dr. N., gesandt.

Bezüglich des **Jahres 2000** ergab sich noch die Besonderheit, dass Dr. N. am 3.3.2006 telefonisch das Fehlen des Feststellungsbescheides für dieses Jahr urgierte, woraufhin in Ermangelung eines Gegenbeweises eine neuerliche Zustellung - diesmal mit Rückscheinbrief - veranlasst wurde, wobei wieder eine **Kopie des händisch korrigierten Bescheides**, nun auch ergänzt um den **Zusatz "i.L." beim Adressaten**, wie oben beschrieben, angefertigt und **zugestellt** wurde.

Im Prüfungsfall lag neben Problemen im Adressfeld hinsichtlich der Aufteilung festzustellender Kapitalerträge der gleiche Korrekturbedarf vor, wobei die gleiche Vorgehensweise mit Zustellung an das Finanzamt, händischer Bescheidkorrektur, Erstellung von Bescheidkopien und Versendung dieser mit dem Dienstsiegel versehenen Kopien praktiziert wurde. Bezüglich dieses Falles wurde vom UFS Linz bereits zu Jahresbeginn das Vorliegen von "Nichtbescheiden" aufgrund der fehlenden Unterschrift auf den zugestellten Kopien erkannt (vgl. GZ. RV/0772-L/06).

Im Ergänzungsauftrag des UFS vom 19. November 2008 an die steuerliche Vertretung wurde um Folgendes ersucht:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung wird Ihnen in Wahrung des Parteiengehört die Stellungnahme des Finanzamtes v. 13.11.2008 (Ausführungen zum Hergang der „Bescheidzustellung“) übermittelt. Gleichzeitig werden Sie ersucht, die oben

angeführten Bescheide v.22.12.2005 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO (Berufszeitraum 2000 - 2003) vorzulegen“.

Im E-Mail der steuerlichen Vertretung v. 2. Dezember 2008 teilte diese an den UFS Folgendes mit:

Zunächst werde um Entschuldigung ersucht, weil er säumig sei. Er werde versuchen, die Anfrage vom 19.11.2008 noch vor den Feiertagen zu beantworten. Diesbezüglich treffe er sich mit Herrn Dipl. B. am 11.12.2008. Es werde daher vorgeschlagen, gemeinsam mit Herrn B. den gewünschten Erörterungstermin z.B. am 14.01. 2009 oder 15.01.2009 Vormittag durchzuführen. Danke für Ihr Verständnis“.

Nach der Aktenlage wurden die Bescheide vom 22. Dezember 2005 (also beide Bescheide , Wiederaufnahmebescheid als auch Sachbescheid) **kopiert** (weilers für den Sachbescheid 2000 noch händisch adaptiert) und **nicht unterschrieben**. Außerdem wurden vom Finanzamt durch Überkleben und Kopieren folgende Änderungen am vom Bundesrechenzentrum automationsunterstützt erstellten Bescheid betreffend *den Gesellschafter 002 L. und dessen Einkunftsanteil vorgenommen:*

<i>Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz lt. Bescheid v. 22.12.2005</i>	<i>€ 805,14 bzw. ATS 11.079,00</i>
<i>Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz lt. Bescheid v. 27.03.2002</i>	<i>€ 805,07 bzw. ATS 11.078,00</i>

sowie auf die Gesellschafterin 003 J.M. und deren Einkunftsanteil:

<i>Von den Einkünften wurden einbehalten:</i>	
<i>KEST von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen lt. Bescheid v. 22.12.2005</i>	<i>201,24 € bzw. 2.769,00 ATS</i>
<i>KEST von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen lt. Bescheid v. 27.03.2002</i>	<i>201,30 € bzw. 2.770,00 ATS</i>
<i>Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz lt. Bescheid v. 22.12.2005</i>	<i>€ 805, 07 bzw. ATS 11.078,00</i>
<i>Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum</i>	<i>€ 805, 14 bzw. ATS 11.079,00</i>

vollen Steuersatz lt. Bescheid v. 27.03.2002	
--	--

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 284 Abs. 3 BAO kann der Berufungssenat ungeachtet eines Antrages iSd Abs. 1 von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Berufung zurückzuweisen (§ 273 BAO) oder...

Ritz führt in BAO³ zu § 284 Pk2. Ausnahmen (§ 284 Abs. 3) aus:

Der Berufungssenat kann trotz rechtzeitigen Antrages eine mündliche Verhandlung unterlassen, wenn eine Formalentscheidung über die Berufung (Zurückweisung nach § 273 ...) zu erfolgen hat.

Derselbe an aaO. in Rz 13:

„§ 284 Abs. 3 gestattet das Unterbleiben beantragter mündlicher Verhandlungen“.

Aus diesem Grunde war konnte daher von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist oder verspätet eingebracht wurde. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster als auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nicht zulässig in diesem Sinn sind Berufungen gegen (rechtlich) nicht existente Bescheide (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung³, RZ 6ff zu § 273 BAO).

In § 92 BAO ist vorgesehen, dass Erledigungen von Abgabenbehörden als Bescheide zu erlassen sind (Abs. 1), wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben (lit. a), abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen (lit. b), oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen (lit. c). Solche Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn die Abgabenvorschriften nicht die mündliche Form vorschreiben oder gestatten (Abs. 2).

Mit Schriftsatz vom 13. März 2006 wurde Berufung mit folgendem Text erhoben:

„Das Finanzamt Gmunden –Vöcklabruck hat mit Bescheid vom 22. 12 2005, zugestellt am 07. März 2006, das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2000 unter Hinweis auf die Bestimmung § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte NEU mit - € 184.451,72 festgestellt“.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der neueren Judikaturlinie des VwGH mit Verstärkung des Rechtsschutzes für den Abgabepflichtigen an (VwGH

21.09.2006,2006/15/0042). Es wird daher die Berufung vom 7. März 2006 aufgrund der oben wiedergegebenen Formulierung **auch als gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 22. Dezember 2005 gerichtet** angesehen.

Nach der Aktenlage wurden die Bescheide vom 22. Dezember 2005 (also beide Bescheide , Wiederaufnahmebescheid als auch Sachbescheid) **kopiert** (weilers für den Sachbescheid 2000 noch händisch adaptiert) und **nicht unterschrieben**.

In § 92 BAO ist vorgesehen, dass Erledigungen von Abgabenbehörden als Bescheide zu erlassen sind (Abs. 1), wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben (lit. a), abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen (lit. b), oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen (lit. c). Solche Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn die Abgabenvorschriften nicht die mündliche Form vorschreiben oder gestatten (Abs. 2).

Entsprechend müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten, sowie mit Datum und mit der Unterschrift (beziehungsweise unter bestimmten Voraussetzungen mit einem Beglaubigungsvermerk) versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat (§ 96 erster Satz BAO).

Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (§ 96 letzter Satz BAO).

Keine Zweifel bestehen beim hier in Berufung gezogenen Schreiben des Finanzamtes an den allgemeinen Bescheidmerkmalen im Sinne der oben genannten Vorschriften (Adressat, ausstellende Behörde, Datum, Spruch, Vorhandensein einer Begründung, Rechtsmittelbelehrung) und an der Pflicht des Finanzamtes, solche Bescheide in Schriftform zu erlassen (§§ 92 und 93 BAO), sofern nicht eine gesetzliche Ausnahme von dieser Pflicht besteht.

Allerdings wurde dieses Schriftstück ursprünglich von der BRZ GmbH im Namen des Finanzamtes erstellt (siehe DVR - Nummer und Stellungnahme des Finanzamtes Vöcklabruck-Gmunden), was an und für sich durch § 96 letzter Satz BAO gedeckt wäre und das Finanzamt von der Notwendigkeit befreien würde, einen solchen Bescheid eigens durch ein dazu befühtes Organ unterschreiben zu lassen.

Dies entspricht auch dem Zweck des § 96 letzter Satz BAO, der eine ökonomische Ausfertigung von Bescheiden im Massenverfahren ermöglichen soll.

Jedoch gilt die in § 96 letzter Satz BAO vorgesehene Fiktion der Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Behörde nur dann, wenn es sich um "Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden", handelt.

Im konkreten Fall wurde der kombinierte „F-Bescheid 2000“ (Wiederaufnahme – und Sachbescheid“) auf den versendeten Kopien der händisch mehrfach adaptierten Ausfertigung (so.) weder unterschrieben noch beglaubigt im Sinne des § 96 BAO. Im Übrigen wurde auf die gleiche Weise an verschiedenen Stellen auch Ergebniszahlen mit einem Textverarbeitungsprogramm geänderten Zahlen überklebt (vgl. AS 23-25/2000).

Es stellt sich die Frage, ob eine solche Vorgangsweise und deren Ergebnis noch als "Ausfertigung, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt" worden ist, angesehen werden kann.

Die Lehre und Judikatur (vergleiche Ritz, aaO., RZ 8 zu § 96 und Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, 999, sowie die dort zitierten Judikaturfundstellen) stimmen darin überein, dass immer dann, wenn eine Ausfertigung nur teilweise automationsunterstützt hergestellt worden ist, egal ob solche Bescheide hand- oder maschinenschriftlich oder auf egal welche Weise korrigiert oder ergänzt oder auch nur kopiert wurden, die Ausnahme des § 96 letzter Satz BAO nicht mehr zum Tragen kommt, und ein solches Schriftstück die Voraussetzungen des § 96 erster Satz BAO erfüllen muss, um als Bescheid gelten zu können.

Im gegenständlichen Fall wurde eine automationsunterstützt erstellte Ausfertigung von der Abgabenbehörde I. Instanz kopiert und mehrfach adaptiert. Diese Ausfertigung hätte daher unterschrieben oder beglaubigt im Sinne des § 96 erster und zweiter Satz BAO werden müssen. Da dies nicht geschehen ist, hat dieses Schriftstück nicht die Rechtsqualität eines Bescheides (§ 93 BAO).

Eine bloße Kopie eines Bescheides entbehrt der eigenhändigen Unterfertigung des Genehmigenden, weshalb – sofern keine mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigung vorliegt – dem Schriftstück eine wesentliche Voraussetzung einer wirksamen schriftlichen Erledigung fehlt. Schon deshalb liegt kein an den Empfänger dieser Bescheidkopie ergangener Bescheid (vgl. VwGH 20.04.1998, 97/17/0131).

Ritz führt im § 7 Tz 7 des Zustellgesetzes, S. 1017 in diesem Zusammenhang (Kapitel Zustellgesetz, Zustellmangel, S. 1017) aus:

„Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes zB **durch Übermittlung einer Ablichtung** (VfGH 26.6.1996, B 793/95, ZFVB 1997/1/492 mit weiteren Hinweisen).

Die Berufung war daher mangels Unterschrift auf dem kopierten bzw. nachträglich adaptierten und kopierten EDV-Bescheid (Überkleben bestimmter Einkunftsanteile von Gesellschaftern) und der deshalb fehlenden Bescheidqualität der bekämpften Schriftstücke als unzulässig zurückzuweisen.

Linz, am 28. Jänner 2009