



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.M., geb. XY, V.,P.X, vertreten durch Dr. Sabine Kanduth-Kristen, Steuerberaterin, 9020 Klagenfurt, Kohlagasse 45, vom 13. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Erich Schury, vom 10. November 2005 betreffend Zurückweisung einer Berufung (§ 273 BAO) entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

G.M. (in der Folge Bw.) bezieht neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG sowie sonstige Einkünfte nach § 29 leg.cit.

Mit Bescheid vom 2. Juli 2003 wurde beim Bw. die Veranlagung seiner Einkünfte für das Jahr 2001 durchgeführt und ergab sich daraus eine Abgabennachforderung von € 2.055,41. Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 am 14. März 2005 nach § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und erging mit selbem Datum ein gesonderter Einkommensteuerbescheid 2001, aus dem eine Abgabennachforderung von € 157.395,04 (festgesetzte Einkommensteuer von € 159.450,45 abzüglich bisher festgesetzter Einkommensteuer von € 2.055,41) resultierte.

Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurden mit Schreiben vom 17. April, 17. Mai und 2. Juni 2005, beim Finanzamt eingelangt am 15. April (richtig wohl zu einem nach dem 17. April gelegenen Zeitpunkt), 18. Mai und 3. Juni 2005, jeweils Anträge auf Fristverlängerung gemäß §

245 Abs. 3 BAO mit folgendem für die gegenständliche Berufungsangelegenheit relevantem Inhalt gestellt: "Das Finanzamt Spittal Villach hat mit Datum 14. März 2005 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 nach Abschluss einer Außenprüfung erlassen, welcher unserer Kanzlei am 17. März 2005 zugestellt wurde.... Namens und auftrags unseres umseitig angeführten Klienten dürfen wir Sie höflich um (eine weitere) Erstreckung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den oben angeführten Bescheid bis zum ersuchen."

Mit beim Finanzamt am 22. Juli 2005 persönlich überreichter Eingabe erhob der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin "gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14. März 2005, Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO" Berufung und beantragte darin, den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 verfügt wurde, ersatzlos aufzuheben. Nach den Ausführungen des Bw. scheide damit auch der Einkommensteuerbescheid vom 14. März 2005 aus dem Rechtsbestand aus.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 10. November 2005 die Berufung vom 22. Juli 2005 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 nach § 273 Abs. 1 BAO zurück. Begründend wurde darin ausgeführt, dass die Berufungsfrist bereits am 18. April 2005 abgelaufen sei. Im bezogenen Anlassfall sei mit Datum 14. März 2005 sowohl der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch der Einkommensteuerbescheid 2001 ergangen. In weiterer Folge sei vom steuerlichen Vertreter des Bw. (zu diesem Zeitpunkt noch ein anderer als im nunmehrigen Verfahren) innerhalb offener Berufungsfrist und sohin rechtzeitig ein Antrag auf Erstreckung der Berufungsfrist gemäß § 245 (3) BAO eingebracht worden, in welchem um Fristerstreckung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2001 ersucht worden sei. Ebenso hätten sich die weiteren Fristerstreckungsanträge vom 17. Mai 2005 und 2. Juni 2005 ausschließlich auf den Einkommensteuerbescheid 2001 bezogen. In sämtlichen Fristerstreckungsersuchen hätte jedoch jegliche Bezugnahme auf den ergangenen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 gefehlt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die nunmehrige Bekämpfung des Wiederaufnahmebescheides in der Berufungsschrift vom 22.7.2005 daher zweifelsfrei verspätet, weil hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides ein Antrag auf Fristerstreckung nicht gestellt worden sei (vgl. VwGH vom 25.5.1993, Zl. 93/14/0019).

Mit Eingabe vom 9. Dezember 2005, beim Finanzamt eingelangt am 13. Dezember 2005, erhob der Bw. im Wege seiner (nunmehrigen) steuerlichen Vertreterin Berufung gegen den o.a. Bescheid und führte in der Begründung Folgendes aus: Das Finanzamt Spittal Villach habe nach Abschluss einer Außenprüfung am 14. März 2005 den Einkommensteuerbescheid als Sachbescheid erlassen. Weiters sei mit Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Wieder-

aufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001 verfügt worden. Auch dieser Bescheid trage die Bezeichnung "Einkommensteuerbescheid 2001". In der Rechtsmittelbelehrung zu diesem Bescheid werde angeführt, dass der Bescheid in der Berufung zu bezeichnen sei, wobei die Bescheidbezeichnung im Klammerausdruck von der Behörde selbst mit "Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 14. März 2005" angegeben werde. Die Ausführungen in der Rechtsmittelbelehrung würden daher nicht nur für die Berufung, sondern auch für einen gemäß § 245 Abs. 3 BAO eingebrachten Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gelten. Die vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Fristverlängerungsanträge hätten sich auf den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14. März 2005, gestellt am 17. März 2005, bezogen. Die im Fristverlängerungsantrag gewählte Bescheidbezeichnung entspreche damit der in der Rechtsmittelbelehrung zum Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 verfügt worden sei, angegebenen Bescheidbezeichnung. Richtig sei zwar, dass auch der Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 die gleiche Bezeichnung trage und eine (wortwörtlich!) idente Rechtsmittelbelehrung enthalte. Ungenauigkeiten, die auf eine unklare Bescheidgestaltung zurückzuführen seien, dürften nach der Judikatur des VfGH aber nicht zu Lasten des Rechtsschutzes gehen (vgl. VfGH 25.6.1976, B 399/75; Stoll, BAO [1994] 2569). In einem solchen Fall liege es bei der Abgabenbehörde, Zweifel an der Absicht des Abgabepflichtigen durch eine entsprechende Anfrage an ihn zu beseitigen und die Sachlage im Verfahren nach § 275 BAO, zumindest aber nach § 115 Abs. 2 BAO zu klären (vgl. dazu VwGH 19.9.1978, 2323, 2351/75). Wenn wie im vorliegenden Fall zwei Bescheid die gleiche Bezeichnung tragen und die gleiche Rechtsmittelbelehrung enthalten würden, so könne die dadurch bewirkte Unklarheit nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen gehen, der sich an die von der Behörde in der Rechtsmittelbelehrung vorgegebene Bescheidbezeichnung hält. Das im Zurückweisungsbescheid angeführte Erkenntnis des VwGH (25.4.1993, 93/14/0019) treffe auf den vorliegenden Fall insofern nicht zu, als im dort behandelten Fall eine Aufklärung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde nach Ansicht des VwGH nicht erforderlich gewesen sei, weil das Fristerstreckungsgesuch hinsichtlich der von ihm verfassten Abgabenbescheide nicht undeutlich gewesen sei. Anders stelle sich jedoch aus den oben angeführten Gründen die gegebene Sachlage dar, wobei die Unklarheit nicht vom Abgabepflichtigen, sondern aufgrund der Bescheidbezeichnung und Rechtsmittelbelehrung von der Abgabenbehörde selbst zu vertreten sei. Aus den Fristverlängerungsanträgen könne nämlich auch nicht – wie die Behörde dies tue – mit einer jeden Zweifel ausschließenden Sicherheit geschlossen werden, dass sie sich nur auf den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 beziehen sollten. Nur eine klare und deutliche, jeden Zweifel ausschließende Bezeichnung (bzw. eine sich aus dem Inhalt des Anbringens ergebende unzweideutige

Absicht) würde es aber rechtfertigen, dass die Behörde die Fristverlängerungsanträge ausschließlich auf den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2001 beziehe (vgl. dazu VwGH 25.10.1995, 93/15/0119). Im vorliegenden Fall treffe dies wie angeführt nicht zu. Aus den angeführten Gründen werde beantragt, den Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben und die Berufung einer sachlichen Entscheidung zuzuführen.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat am 17. Jänner 2006 mit dem Antrag auf Abweisung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 307 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheids die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob sich die vom Bw. eingebrachten Anträge, datiert vom 17. April, 17. Mai und 2. Juni 2005, jeweils auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung lediglich als auf den (im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens) ergangenen Sachbescheid bezogen anzusehen sind oder vielmehr davon auszugehen ist, dass mit den genannten Anträgen neben dem materiellrechtlichen Bescheid auch der verfahrensrechtliche Bescheid als mitumfasst zu werten ist.

Die bescheidmäßige Anordnung der Wiederaufnahme, und zwar sowohl die Bewilligung der beantragten, wie auch die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme bildet einen für sich selbständigen verfahrensrechtlichen Bescheid und ist daher, soweit die Wiederaufnahme von einer Abgabenbehörde erster Instanz angeordnet wird, selbständig anfechtbar. Der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligende oder verfügende Bescheid und der das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachbescheid bilden, ungeachtet des Verbotes ihrer Verbindung, keine verfahrensrechtliche Einheit (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. März 1988, Zl. 87/14/0073) mit der Wirkung, dass nicht jeder für sich selbständig und gesondert anfechtbar wäre und nicht jeder dieser beiden Bescheide für sich und unabhängig vom anderen in Rechtskraft erwachsen könnte. Vielmehr bildet jeder der gemäß § 307 Abs. 1 zu verbindenden Bescheide voraussetzungsgemäß einen selbständigen für sich der Rechtskraft fähigen Abspruch und jeder dieser Bescheide, sowohl der verfahrensrechtliche, der die Wiederaufnahme anordnet, wie auch der, der das wiederaufgenommene Verfahren sodann wieder abschließt, ist für sich bekämpfbar (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2966). Bei undeutlicher und nicht klarer Bezeichnung des(r) angefochtenen Bescheide(s) dermaßen, dass die Berufung nicht den Formerfordernissen des § 85 Abs. 2 BAO oder nicht den im § 285 Abs. 1 oder 2 erster Satz leg.cit., umschriebenen Voraussetzungen entspricht,

hat die Berufungsbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser Mängel mit Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs. 2 BAO beziehungsweise § 275 leg.cit. aufzutragen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1984, Zl. 83/16/0161).

Im gegenständlichen Fall wurden zwei Bescheide, nämlich einerseits der, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO verfügt wurde (verfahrensrechtlicher Bescheid) und andererseits jener, mit dem das wiederaufgenommene Verfahren abschließend erledigt wurde (materiellrechtlicher Bescheid), ausgefertigt und dem Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters zugestellt. Sowohl die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Abgabenfestsetzung wurden somit als eigenständige Entscheidungen klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht. Es stand in der freien Wahl des Abgabepflichtigen, nicht nur den geänderten Einkommensteuerbescheid, sondern auch den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid zu bekämpfen.

Der Wortlaut der mehrmaligen Fristerstreckungersuchen, die der Bw. eingebracht hat, war (hinsichtlich des bekämpften Bescheides) insoferne nicht undeutlich, als darin jeweils der Umstand der Wiederaufnahme oder aber der Wiederaufnahmebescheid mit keinem Wort erwähnt wurde. Vielmehr wurde in diesen Ersuchen lediglich jeweils der Einkommensteuerbescheid 2001 in der E i n z a h l angezogen. Vor allem im Hinblick darauf, dass die gegenständlichen Ersuchen von einem berufsmäßigen Parteienvertreter abgefasst wurden, boten diese nicht den Anlass für die Annahme, es werde auch um die Erstreckung der Frist zur Erhebung der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid angesucht. Ein Mängelbehebungsauftrag, wie ihn der Bw. (im Wege seiner steuerlichen Vertreterin) im Zuge der Berufung als notwendige Maßnahme der Abgabenbehörde ins Spiel gebracht hat, konnte nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates daher zu Recht unterbleiben.

Wenn der Bw. (im Wege seiner steuerlichen Vertreterin) eingewendet hat, dass beide Bescheide die gleiche Bezeichnung tragen und die gleiche (bzw. wortwörtlich idente) Rechtsmittelbelehrung enthalten, so trifft dies zwar für die Ü b e r s c h r i f t dieser beiden Bescheide zu. Eine unklare Bescheidgestaltung ist jedoch insoferne nicht gegeben, als der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens den Umstand der Wiederaufnahme (als untrennbarer Teil der Bescheidbezeichnung) deutlich zum Ausdruck bringt und sich die Rechtsmittelbelehrung dieses Bescheides nur auf diesen Bescheid und nicht etwa auch auf den Sachbescheid beziehen konnte. Eine andere Konstellation wäre dann vorgelegen, wenn die gegenständliche Angelegenheit mittels "Sammelbescheid" (Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Sachentscheidung unter der gemeinsamen Bezeichnung "Bescheid"), in dem zwei nicht klar nach Bescheidarten getrennte behördliche Erledigungen zusammengefasst werden, einer Erledigung zugeführt worden wäre. Dies ist hier jedoch nicht der Fall.

Die Bekämpfung der Wiederaufnahme in der vom Bw. eingebrachten Berufung war daher bereits verspätet, weil hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides ein Antrag auf Fristerstreckung nicht eingebracht wurde. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass der Einkommensteuerbescheid 2001 (als Sachbescheid) in der vom Bw. eingebrachten Berufung unbekämpft blieb.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Berufung gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO verfügenden Bescheid als (weil verspätet) unzulässig zurückgewiesen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 10. Jänner 2007