



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A KEG, 1*** Wien, B-strasse, vertreten durch C WTHD und Beratungs GmbH, 1XXX Wien, D-strasse, vom 4. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien X/Y/Z vom 4. Juni 2008 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 29. April 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Betriebsprüfung wurden am 29. April 2005 unter anderem Bescheide betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erlassen. Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 2. Juni 2005 Berufung eingebracht, die mit Bescheid vom 23. September 2005 als unbegründet abgewiesen wurde.

Wegen der im Gefolge der Außenprüfung bei der Bw. festgestellten Mängel wurde gegen den Kommanditisten der Bw., Herrn M, ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung eingeleitet, wobei in erster Instanz ein Schuldspruch erging. Dagegen wurde Berufung eingelegt. Mit Entscheidung vom 22. Juni 2006 gab der UFS als Finanzstraßbehörde 2. Instanz der Berufung statt und verfügte die Einstellung des

Finanzstrafverfahren gegen Herrn M, da die Abgabenbehörde 1. Instanz die Beweislast im Finanzstrafverfahren treffe, der Beweis jedoch nicht als erbracht anzusehen sei.

Die Bw. wertete die Entscheidung des UFS vom 22. Juni 2006 als neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO und brachte mit Schreiben vom 25. Juli 2007 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004, Gewinnermittlung und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ein.

Mit Bescheid vom 17. August 2007 wurde dieser Antrag gemäß § 304 BAO vom zuständigen Finanzamt abgewiesen.

Am 29. April 2008 wurde unter Vorlage des Wiederaufnahmeantrages vom 25. Juli 2007 neuerlich ein Wiederaufnahmeantrag eingebracht.

Dieser wurde mit Bescheid vom 4. Juni 2008 mit der Begründung zurückgewiesen, dass mit Bescheid vom 17. August 2007 bereits über den gleichlautenden Wiederaufnahmeantrag abschlägig entschieden worden sei. Diesbezüglich wurde darauf hingewiesen, dass der gesamte Bescheid die Erfordernisse des § 93 BAO erfülle und es sich bei der dem Steuerberater auf dessen Ersuchen per Fax übermittelten Kopie um eine Zweitschrift des Bescheides handle.

In der gegen den Zurückweisungsbescheid fristgerecht eingebrachten Berufung beharrt die Bw. darauf, dass der Bescheid vom 17. August 2007 keine Rechtsmittelbelehrung enthalte. Der Begründung des Finanzamtes für die Abweisung des Wiederaufnahmeantrags vom 25. Juli 2007 wird entgegengehalten, dass die Behörde die Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung treffe.

Die Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2008 als unbegründet abgewiesen und dabei ausgeführt, dass der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter am 21. August 2007 nachweislich das Original des Abweisungsbescheides, welches eine Rechtsmittelbelehrung enthalten habe, zugegangen sei.

Dagegen brachte die Bw. mit Schreiben vom 6. August 2008 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO ein und beantragte die Aufhebung des Zurückweisungsbescheides sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 BAO betreffend die Gewinnermittlung für 2001 bis 2003, Umsatzsteuer für 2001 bis 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001 bis 2003. Begründend führt der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die Abgabenbehörde nicht der vom UFS im Rahmen des Finanzstrafverfahrens festgestellten

Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung nachgekommen sei. Hinsichtlich der fehlenden Rechtsmittelbelehrung in der übermittelten Zweitschrift würden die Einwendungen, die bereits im Schreiben vom 3. Juli 2008 gemacht worden sind, aufrechterhalten werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die A Warenhandels KEG (Bw.) hatte im Streitzeitraum den Handel mit Fahrzeugen zum Unternehmensgegenstand. Komplementär der Bw. im Streitzeitraum war „Dr.“ K und Kommanditist war Herr L. Im Gefolge der oben angeführten Außenprüfung bei der Bw. wurden Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 erlassen.

Aufgrund dieser Außenprüfung wurde gegen den Machthaber der Bw., Herrn M, ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung eingeleitet. Dieses Verfahren wurde mit Entscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 eingestellt.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2007 brachte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer für 2001 bis 2004, Gewinnermittlung und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 bei der zuständigen Abgabenbehörde 1. Instanz ein. Als Wiederaufnahmsgrund wurde die Entscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 genannt, mit welcher das gegen Herrn M eingeleitete Strafverfahren eingestellt wurde. In dieser Entscheidung sei ausgeführt worden, dass die Abgabenbehörde ihrer Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung nicht nachgekommen sei, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO geboten sei.

Dieser Wiederaufnahmeantrag wurde von der Abgabenbehörde 1. Instanz mit Bescheid vom 17. August 2007 abgewiesen. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass die Feststellungen des UFS im Finanzstrafverfahren gegen Herrn M, welches mit Entscheidung vom 22. Juni 2007 eingestellt worden sei, keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen. Weiters blieben die Tatsachen, die im Rahmen der oben angeführten Außenprüfung festgestellt wurden, wie die im Bericht über die Außenprüfung angeführte Einlagendifferenz und die sich dadurch ergebende Unterdeckung der Lebenshaltungskosten sowie die daraus resultierende Umsatzhinzurechnung bestehen.

Der Bescheid vom 17. August 2007, welcher auch eine Rechtsmittelbelehrung enthielt, wurde an die Bw. zu Händen ihres steuerlichen Vertreters rechtswirksam zugestellt (Zustellnachweis vom 21. August 2007).

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte am 29. April 2008 erneut einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für 2001 bis 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 ein und stützte dieses Anbringen auf die selben Gründe wie den Erstantrag vom 25. Juli 2007.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Veranlagungsakt aufliegenden Schriftstücken und folgender Beweiswürdigung:

Hinsichtlich des Abweisungsbescheides vom 17. August 2007 ist aufgrund der vorliegenden Empfangsbestätigung davon auszugehen, dass der Bw. zu Händen ihres steuerlichen Vertreters dieser Abweisungsbescheid inklusive Rechtsmittelbelehrung am 21. August 2007 zugestellt wurde und dieser folglich gemäß § 97 Abs.1 lit. a BAO auch rechtswirksam wurde. In Hinblick auf die Übermittlung der Zweitschrift des streitgegenständlichen Bescheides an die steuerliche Vertretung der Bw. sei auf die nachfolgenden Ausführungen und insbesondere auf die Regelung des § 6 ZustellG verwiesen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden schriftliche Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie dem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen idR durch Zustellung. Nach Maßgabe der § 13 Abs. 4 ZustellG ist von einer rechtswirksam erfolgten Zustellung des Abweisungsbescheides vom 17. August 2007 und folglich von einem wirksamen Bescheid auszugehen.

Es mag zwar sein, dass sich auf der vom Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelten „Bescheidkopie“ eine Rechtsmittelbelehrung nicht findet. Dies erklärt sich aber daraus, dass die auf der Rückseite der Bescheide befindliche Rechtsmittelbelehrung nur auf den für den Bescheidadressaten bestimmten Bescheidausfertigungen, nicht aber auf den Zweitschriften des Finanzamtes vorgesehen ist. Da das Finanzamt aber dem steuerlichen Vertreter eine Kopie ihrer im Akt befindlichen Zweitschrift des strittigen Bescheides per Fax übermittelt hat, ist darin auch keine Rechtsmittelbelehrung enthalten, sehr wohl ist diese aber dem Originalbescheid zu entnehmen, dessen Empfang der steuerliche Vertreter der Bw. auf dem dafür vorgesehen Abschnitt des Briefumschlages am 21. August 2007 bestätigt hat.

Ergänzend wird angemerkt, dass auch die erneute Zustellung eines bereits zugestellten Dokumentes keine Rechtswirkung auslöst (§ 6 ZustellG).

Den wiederholten Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. (letztmalig in der „Berufung“ vom 3. Juli 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2008) betreffend die fehlende Rechtsmittelbelehrung des Abweisungsbescheides vom 17. August 2007 kann daher nicht gefolgt werden, zumal es dieser auch bislang – entgegen den anders lautenden Ausführungen in seinen Eingaben - unterlassen hat, das angebliche Fehlen der Rechtsmittelbelehrung durch Vorlage des am 21. April 2007 übernommenen Bescheides zu dokumentieren.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie nach ihrem Inhalt bestimmt sind.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I 2002/97 ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne „grobes“ Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO idF BGBl. 1980/151 ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 leg. cit. „binnen einer Frist von drei Monaten“ von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Bereits in dem am 27. Juli 2007 eingelangten ersten Wiederaufnahmeantrag vom 25. Juli 2007 hat der steuerliche Vertreter der Bw. auf die Entscheidung des UFS vom 22. Juni 2007, das Strafverfahren gegen Herrn M einzustellen, und deren Begründung als neu hervorgekommene Tatsachen und somit als taugliche Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO verwiesen.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) erkannt, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind, also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind danach keine neuen Tatsachen.

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel – das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*) – kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 mwN), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 83/16/0027) (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 9, mwN).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes – nicht wie von der Bw. ins Treffen geführt – die Entscheidung des UFS über die Einstellung des Strafverfahrens gegen Herrn M vom 22. Juni 2007 sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben. Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung der letztgültigen Sachbescheide neu entstandenes Faktum (*novum productum*) handelt.

Mit dem Anbringen der Bw. vom 25. Juli 2007 wurde kein Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel dargelegt, welche in Hinblick auf die obigen Ausführungen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen würden.

In Ermangelung eines tauglichen Wiederaufnahmsgrundes gemäß § 303 BAO war der Wiederaufnahmeantrag vom 25. Juli 2007 daher vom Finanzamt abzuweisen. Der Abweisungsbescheid vom 17. August 2007 erging daher zu Recht.

Hinsichtlich des am 29. April 2008 eingebrachten Wiederaufnahmeantrages ist festzuhalten, dass bereits durch den Abweisungsbescheid vom 17. August 2007 über den gleichlautenden

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO abschlägig entschieden worden ist.

Da beide Wiederaufnahmeanträge der Bw. auf die Ansicht gestützt werden, dass durch die Einstellung des Finanzstrafverfahrens gegen Herrn M und die Begründung der diesbezüglichen Entscheidung des UFS neue Gründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO hervorgekommen seien, würde eine neuerliche Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO die von der Abgabenbehörde zu beachtende Bindungswirkung rechtskräftiger Bescheide unter Missachtung des Grundsatzes "ne bis in idem" verletzen. Ein neuerlicher Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO müsste auf andere Gründe als die bisher geltend gemachten gestützt werden, da sonst eine entschiedene "Sache" vorliegt. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 2954). Im streitgegenständlichen Fall wird die Identität der Sache, über die abgesprochen werden soll, durch den Tatsachenkomplex (Einstellung des Strafverfahrens) begrenzt, der als neu hervorgekommen vom Bw. für die Wiederaufnahme zur Unterstellung unter den Wiederaufnahmetatbestand gemäß § 303 Abs. 1 BAO herangezogen wird (etwa VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

Da aber über den geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund bereits mit Bescheid vom 17. August 2007 abgesprochen wurde, durfte über den gleichlautenden Wiederaufnahmeantrag nicht noch einmal entschieden werden. Dieser Antrag war daher im Hinblick auf den in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 17. August 2007 als unzulässig zurückzuweisen.

Darüber hinaus war gegenständlicher Antrag aber auch aus folgendem Grund zurückzuweisen:

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist § 303 Abs. 2 BAO zufolge binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im Wiederaufnahmeantrag vom 29. April 2008 beruft sich der Berufungswerber – wie auch schon im Wiederaufnahmeantrag vom 25. Juli 2007 - ausdrücklich darauf, dass durch die Einstellung des Strafverfahrens im Rahmen der Berufungsentscheidung des UFS neue Gründe hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden.

Da die von der Bw. als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Entscheidung des UFS bereits am 26. Juni 2007 zugestellt und der Bw. damit bekannt wurde, wurde der strittige Antrag vom 29. April 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Umsatzsteuer für 2001 bis 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 10 Monate nach der nachweislichen Kenntniserlangung des geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes eingebracht, womit dieses Anbringen jedenfalls verspätet ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 29. April 2008 wurde daher sowohl in Hinblick auf die über den gleichlautenden Antrag vom 25. Juli 2007 getroffene Entscheidung vom 17. August 2007 als auch wegen der gemäß § 303 Abs. 2 BAO verspäteten Einbringung vom Finanzamt zu Recht zurückgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. August 2009