



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 7. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 13. Juni 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO nach der am 25. Jänner 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte wird auf VwGH vom 26.3.2003, 2002/13/0152, verwiesen.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass der Veranlagung der berufungswerbenden GmbH (Bw) zur Umsatzsteuer 1995 vom Finanzamt irrtümlich die Steuererklärung eines anderen Abgabepflichtigen zu Grunde gelegt wurde, doch die Erklärungsdaten des anderen Abgabepflichtigen zu einem günstigeren Bescheid führen als die eigenen Erklärungsdaten. Das Finanzamt hat nach mehreren Rechtsgängen den Umsatzsteuerbescheid 1995 gemäß § 293b BAO berichtigt. Im zuvor genannten Erkenntnis führt der VwGH zur Berichtigung nach § 293b BAO aus, dass gegebener Sachverhalt wohl den Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllen könne, nicht jedoch eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 oder § 293b BAO ermögliche. Im fortgesetzten Berufungsverfahren hat die Amtspartei einen die Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Bescheid erlassen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist ausschließlich strittig, ob das Finanzamt zu Recht mit Bescheid vom 13.6.2003 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 1995 verfügen durfte.

In der Begründung führt das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass in der Abgabe der Steuererklärung am 23.1.1997, welche unstrittig erst nach dem Ergehen des fehlerhaften

Bescheides vom 13.6.1996 erfolgt sei, eine neue Tatsache zu erblicken sei, welche bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid vom 13.6.1996 zum Ausdruck gebracht) geführt hätte. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

In ihrer Berufung vertritt die Bw die Rechtsansicht, dass dem Finanzamt durch die Einreichung der Umsatzsteuererklärung keinerlei neue Tatsachen mitgeteilt worden seien. Schon nach Ergehen des im Jahr 1996 erlassenen Umsatzsteuerbescheides 1995 sei sie innerhalb der offenen Rechtsmittelfrist angerufen und ersucht worden, Berufung zu erheben, doch habe sie auf die Möglichkeit einer auf § 299 BAO gestützten Bescheidaufhebung hingewiesen. Eine Berufung sei ihr auch deshalb nicht möglich, weil die Umsatzsteuererklärung 1995 noch nicht fertig gestellt sei.

Im Sinne der richtigen Ermessensübung könne dem Finanzamt nicht zugestimmt werden, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei, da – sollte diese Aussage so richtig sein – immer eine Wiederaufnahme durchzuführen sei. In diesem Fall sei zu bedenken, dass durch die rechtsrichtige Veranlagung 1995 der Bw eine Gutschrift erteilt und durch diese Gutschrift eine höhere Gutschrift rückgängig gemacht werde. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird beantragt.

In ihrer ergänzenden Berufungsschrift vom 24.5.2004 bringt die Bw vor, der VwGH habe im Erkenntnis 2002/13/0152 nicht festgestellt, dass der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt sei, sondern vielmehr nur, dass der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt sein könne. Weiters erscheint es der Bw wesentlich, wie der Irrtum des Finanzamtes passiert ist. Zur Begründung sei anzumerken, dass das Finanzamt von sich aus einen falschen Steuerbescheid im Juni 1996 erlassen habe. Es habe keine Handlung der Bw gegeben, welche die Erlassung dieses falschen Bescheides begünstigt habe. Die eigene Steuererklärung sei fristgerecht im Jänner 1997 eingebracht worden, eine Behinderung der Finanzverwaltung durch die Bw könne keinesfalls erblickt werden. Wäre die Bw in dieser Art vorgegangen, so wäre aufgrund des groben Verschuldens der Partei eine Wiederaufnahme auf Antrag nicht möglich gewesen. Für die Wiederaufnahme von Amts wegen sei im Gegensatz dazu das grobe Verschulden der Behörde kein Ausschlussgrund. Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen und Behörde resultiere darin, dass sich die Behörde "aufgrund der Vielzahl von Steuernummern die nötige Sachverhaltskenntnis in jedem Einzelfall vielfach erst durch umfangreiche Ermittlungen und Nachforschungen mühsam verschaffen muss" (*Schimetschek*, FJ 1972, 74, 75). Lege man die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO teleologisch aus, so soll die Behörde gegenüber dem Steuerpflichtigen deshalb besser gestellt werden, das es ihr technisch unzumutbar sei, alle Sachverhalte, aufgrund derer Bescheide erlassen werden, genau zu prüfen. Nicht gemeint sein könne aber, dass die

Behörde gegenüber dem Steuerpflichtigen deswegen besser gestellt werde, um eigene Unzulänglichkeiten und extreme Fehler der Behörde zu korrigieren. Es sei dem Finanzamt zuzustimmen, dass der Bescheid unter Berücksichtigung der richtigen Zahlen somit zu einem anderen Ergebnis geführt hätte. Jedoch werde man unter teleologischen Gesichtspunkten der Behörde wohl keine schrankenlose Möglichkeit zur Wiederaufnahme zugestehen können, womit schon sehr fraglich erscheine, ob die Wiederaufnahme in diesem Fall aufgrund von neuen Tatsachen überhaupt möglich sei.

Die Ermessensbegründung kritisiert die Bw als zu wenig, denn sie bedeute nichts anderes, als dass das Finanzamt falsche Bescheide immer berichtigen könne. Wäre diese Auslegung richtig, so gäbe es kein Ermessen; die Behörde könnte immer bei Vorliegen neuer Tatsachen das Verfahren aufnehmen. Im Fall der Bw führe eine Steuergutschrift iHv ATS 5.013,00, welche das Ergebnis der neuen Tatsachen sei, zu einer Steuerbelastung iHv ATS 531.879,00. Die neu hervorgekommenen Tatsachen (so die Steuererklärung überhaupt als neu hervorgekommene Tatsache betrachtet werden könne) und die dadurch hervorgerufene Steuernachzahlung stehen zueinander in keinem Verhältnis (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2939). Für die Ermessensübung sei auch das Verhalten der Behörde entscheidend. Das Finanzamt habe ohne jegliche Sorgfalt gearbeitet, das alleinige Verschulden am falschen Bescheid liege bei der Behörde. Die neu hervorgekommenen Tatsachen und ihre Auswirkungen stünden zur Wirkung der Wiederaufnahme im Gesamten in einem krassen Missverhältnis (die Gutschrift betrage 0,94 % der nachgeforderten Summe). "Groben Missverhältnissen zwischen Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und dessen Wirkung bei Berücksichtigung im Wege der Wiederaufnahme kommt eine ermessenslenkende, im Allgemeinen die Wiederaufnahme verhindernde Bedeutung zu (VwGH vom 18.4.1985, 83/16/0182; vom 28.2.1989, 89/14/0019, und vom 21.12.1989, 86/14/0180)." (*Stoll*, aaO, 2940). Das grob fahrlässige Verhalten der Behörde bestärke die notwendige Ermessensübung zu Gunsten der Bw.

In der am 25. Jänner 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung räumt die Bw ein, dass in der am 21. Jänner 1997 eingereichten Umsatzsteuererklärung eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 4 BAO zu erblicken sei, weshalb die Berufung auf den Streitpunkt der rechtsrichtigen Ermessensübung eingeschränkt werde. Für die Ermessensübung sei jener Abgabendifferenzbetrag maßgeblich, der in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesen sei, demnach die dort ausgewiesene Abgabengutschrift iHv ATS 5.013,-. Dieser Betrag sei deshalb für die Ermessensentscheidung heranzuziehen, weil er sich aus dem neuen Beweismittel ergebe. Die mit den Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 1995 gemeldeten und entrichteten Zahllasten seien im Vergleich zur Umsatzsteuerjahreserklärung um ATS 5.013,- zu hoch gewesen.

Dem entgegnet die Referentin, dass für den für die Ermessensübung maßgeblichen Abgabendifferenzbetrag die beiden Veranlagungsbescheide gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994

miteinander zu vergleichen seien und bei Vergleich der beiden Jahresumsatzsteuererbescheide ergebe sich die für die Wiederaufnahme sprechende Abgabennachforderung von ATS 531.879,-. In diesem Sinn verkündet die Referentin die Abweisung der Berufung als unbegründet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß Art. 130 Abs. 2 B-VG liegt die Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit die Gesetzgebung von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörde absieht und die Bestimmung dieses Verhaltens der Behörde selbst überlässt, die Behörde aber diesem freien Ermessen im Sinne des Gesetzes gemacht hat.

§ 303 Abs. 1 BAO: Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

§ 303 Abs. 4 BAO: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden gemäß § 20 BAO nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. ...

2. Rechtliche Würdigung:

2.1. Da der Berufungspunkt, ob die eigene, am 21. Jänner 1997 eingereichte Umsatzsteuererklärung der Bw als neue Tatsache und ein neues Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt wurde, muss darüber nicht mehr entschieden werden.

2.2. Zur Ermessensübung:

Soweit die Bw das Verschulden des Finanzamtes ins Treffen führt, ist sie auf die Verschuldensneutralität des Neuerungstatbestandes bei amtswegigen Wiederaufnahmen zu verweisen (*Stoll*, BAO-Kommentar § 303, 2934, 2935). Nach stRsp des VwGH kommt es bei der amtswegigen Wiederaufnahme auf ein Verschulden nicht an (z.B. VwGH vom 18.9.2003, 99/15/0120, mwN). Für die Verfügung der Wiederaufnahme braucht es daher keine Auseinandersetzung damit, aus welchem Grund das Finanzamt die Steuererklärung eines anderen Abgabepflichtigen seinem Bescheid vom Juni 1996 zu Grunde gelegt hat.

Die von der Bw ins Treffen geführten Erkenntnisse und der Hinweis auf Kommentarstellen bei *Stoll* gehen ins Leere, weil gegenständlicher Sachverhalt mit dem dort angeführten nicht vergleichbar ist. Die Bw geht von der irrigen Rechtsansicht aus, wenn sie bei gegebener Sachlage ein grobes, die Wiederaufnahme ausschließendes Missverhältnis ins Treffen führt. Ihr Irrtum besteht darin, dass sie meint, der für die Ermessensentscheidung als Grundlage zu ermittelnde Abgabebetrag sei die in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesene Abgabengutschrift von ATS 5.013,-, die sich durch Gegenüberstellung von Abgabenhöhe laut Jahreserklärung und entrichteten Vorauszahlungen bzw. durchgeführten Gutschriften ergebe.

Mit dem Vorbringen, gegenständlich sei für die Ermessensentscheidung der in der Umsatzsteuererklärung errechnete Differenzbetrag zwischen erklärter Umsatzsteuerjahresschuld von ATS 125.842,- und hierauf entrichteten Vorauszahlungen bzw. durchgeführten Gutschriften von ATS 130.855,- maßgeblich, verkennt die Bw die Rechtslage. Die sich solcherart ergebende Differenz zwischen bisher entrichteter Vorauszahlungen bzw. durchgeführter Gutschriften - daher jedoch nicht vorangemeldeter oder festgesetzter Vorauszahlungen, was dem so genannten Vorsoll entspräche - und der anhand der Umsatzsteuerjahreserklärung errechneten Umsatzsteuerschuld (-gutschrift) hat für einen Abgabepflichtigen lediglich Informationscharakter, errechnet er damit doch selbst, mit welchem Betrag mangels Entrichtung die Umsatzsteuerjahresschuld noch offen ist. Daher ist es für die *Festsetzung* der veranlagten Umsatzsteuer eines bestimmten Jahres vollkommen ohne Belang, inwieweit hierauf aufgrund von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Festsetzungsbescheiden bereits Entrichtungen geleistet wurden. Selbst das – vom Berufungsvorbringen zu unterscheidende - Umsatzsteuervorsoll ist nicht Spruchbestandteil eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides (z.B. VwGH vom 18.11.2003, 2003/14/0083).

Der Wiederaufnahmetatbestand verlangt weiters nach dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut "... einen im Spruch anders lautenden Bescheid". Daraus folgt, dass die die

Ermessensentscheidungsgrundlage bildende abgabenrechtliche Auswirkung nur jene sein kann, die sich beim Vergleich zweier Bescheidsprüche ergibt, was bei Abgabenbescheiden der bescheidmäßig festgesetzten Abgabe entspricht. Dass die in der Umsatzsteuerjahreserklärung errechnete Gutschrift von ATS 5.013,- sich aus dem Spruch eines Abgabenbescheides ergeben hätte, behauptet die Bw selbst nicht.

Mit Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden die vom Veranlagungszeitraum mitumfassten gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand aus und erklärungskonform verbuchte Umsatzsteuervoranmeldungen verlieren ihre rechtliche Wirksamkeit. Die Wiederaufnahme wurde gegenständlich aber zu einem auf der Rechtsgrundlage des § 21 Abs. 4 UStG 1994 ergangenen Umsatzsteuerveranlagungsbescheides (Umsatzsteuerjahresbescheides) verfügt, weshalb bei der für die Wiederaufnahme anzustellenden Ermessenentscheidung die steuerliche Auswirkung im Vergleich dieser beiden Umsatzsteuerveranlagungsbescheide zu untersuchen ist.

Wenngleich § 114 BAO (insbesondere dessen erster Satz) als bloße Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Legalitätsprinzips (Art. 18 Abs. 1 B-VG und § 5 F-VG) und des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 B-VG und Art 2 StGG) auf einfachgesetzlicher Stufe, damit überflüssig, erscheinen mag, so werden hiedurch doch eindringlich die Grundsätze zur unmittelbar wirksamen Richtschnur aller Verfahrensschritte erhoben, womit entsprechende Kriterien des abgabenbehördlichen Verhaltens besonders deutlich gemacht und wirksam vorgezeichnet sind. Gleichzeitig werden auch Interpretationsrichtlinien vorgegeben, die dann erhöhte Bedeutung gewinnen, wenn die Vorschriften über die Verfahrensmaßnahmen einen entsprechenden Interpretationsspielraum freilassen. Ist den Abgabenbehörden ausnahmsweise (Verwaltungs-)Ermessen bei der Abwicklung des Verfahrens eingeräumt, dann gewinnen diese Bestimmungen zusätzlich die Bedeutung der Aufhellung des Sinnes des Gesetzes (*Stoll*, aaO, 1252).

Das Finanzamt hat bei der Rechtskraft von Bescheiden durchbrechenden, im Ermessen liegenden Verfahrensmaßnahmen auch den Gesetzesauftrag des § 114 BAO, welcher eine zwingende Norm darstellt, zu beachten. Dieser Gesetzesauftrag bestimmt auf der Seite der Zweckmäßigkeitsüberlegungen jene Grenze, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Als Mindestanforderung an diese Bestimmung wird anzusehen sein, dass der Besteuerung eines Abgabepflichtigen seine eigenen Daten zu Grunde gelegt werden, sohin eine erklärungskonforme Abgabenfestsetzung erfolgt.

Soweit in der Berufung vorgebracht wird, dass verfahrensrechtlich quasi keine Waffengleichheit zwischen antragsgebundener und amtswegiger Wiederaufnahme bestehe, ist zu bemerken, dass den Abgabenbehörden kein einer Berufung vergleichbares Instrumentarium gegeben ist.

Der anders lautende, zu einer Steuernachforderung von ATS 531.879,00 führende Spruch des Umsatzsteuerbescheides vom 13. Juni 2003 spricht sowohl relativ als auch absolut betrachtet jedenfalls für eine die Rechtskraft des unrichtigen Bescheides durchbrechende Ermessensübung zu Gunsten der rechtsrichtigen Besteuerung iSd § 114 BAO.

Wien, am 28. Jänner 2005