

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 23. Mai 2006 über die Berufung des Bw., vertreten durch Friedrich Burggasser, gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Zurücknahme einer Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Apotheker.

Laut Ausführungen des Finanzamtes erhob der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Versteuerung seiner ausländischen Kapitaleinkünfte mit dem besonderen Steuersatz von 25 %. Dieser Berufung wurde am 14. September 2005 stattgegeben (Zustellung der BVE am 19. September 2005).

Am 19. Oktober 2005 zog der Berufungswerber seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 zurück, ohne gleichzeitig einen Vorlageantrag zu stellen. Der Antrag auf Zurückziehung der Berufung wurde am 28. Oktober 2005 zurückgewiesen, da eine Zurückziehung gem. § 256 (1) BAO nur möglich ist, solange noch ein offenes Rechtsmittel existiert.

Gegen diese Zurückweisung wurde Berufung erhoben, da der Bw. die Rechtsansicht vertritt, dass eine Zurückziehung auch nach der Zustellung der Berufungsvorentscheidung (BVE) zulässig ist. Diese Berufung wurde am 9. Dezember 2005 abgewiesen, da nicht gleichzeitig mit dem Antrag auf Zurückziehung der Berufung ein Vorlageantrag gestellt wurde (was im übrigen auch der Bw. nicht behauptet). Gegen die abweisende BVE richtet sich nun der Vorlageantrag.

Bereits in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 5. Dezember 2005 wurden die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Der Bw. führte in seiner Eingabe wörtlich zitiert Folgendes aus:

"Zurückziehung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003

Auftrags meines Mandanten ziehe ich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 zurück."

Daraufhin erließ das Finanzamt einen Zurückweisungsbescheid wie folgt:

Die Eingabe vom 19. Oktober 2005 betreffend Zurücknahme einer Berufung wurde zurückgewiesen.

Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig sei:

Gem. § 256 (1) BAO könne eine Berufung bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Da die Berufung betreffend die Einkommensteuer 2003 bereits am 14.9.2005 mittels Berufungsvorentscheidung erledigt worden sei, existierte im Zeitpunkt der Zurücknahme der Berufung kein offenes Rechtsmittel mehr. Der Antrag sei daher **als verspätet zurückzuweisen** gewesen.

Der Bw. erhob gegen den Zurückweisungsbescheid vom 28. Oktober 2005**Berufung und führte dazu aus:**

Im Kommentar Ritz, Bundesabgabenordnung, Ausgabe Juli 2005, stehe zu § 256 Seite 779 wie folgt:

„Eine Berufung ist auch **nach** Zustellung einer **Berufungsvorentscheidung** (§ 276 Abs1) nach Stellung des Vorlagenantrages **zurücknehmbar** (zB BMF, AÖF 1980/138; Stoll, BAO 2717; Renner, in Wakounig ua, Betriebsprüfung, 10.4.8.2.2.; Ellinger ua, BAO, § 256 Anm 1; Hauk/Twardosz, ecolex 2003, 442; Lenneis, UFS aktuell 2004, 457; Niedermaier, Finanzsenat, 146; Renner, in Wakounig ua, Betriebsprüfung Abschn 10.4.8.2.2.; aM Bichler, ÖstZ 1999, 37; Althuber, GeS 2003, 495; Althuber, Rechtsschutz, Tz. 146).“

Daher beantrage der Bw. die ersatzlose Aufhebung des Zurückweisungsbescheides.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit nachfolgender Begründung:

Auch die Behörde sei der Ansicht, dass eine Berufung nach Zustellung einer Berufungsvorentscheidung nach Stellung eines Vorlageantrages zurücknehmbar ist. Zu überprüfen sei jedoch, ob ein Vorlageantrag gestellt worden sei. Aus dem Schreiben des Bw. vom 19. Oktober 2005 sei der Behörde nicht ersichtlich, dass ein Vorlageantrag gestellt worden sei. Wäre ein Vorlageantrag gestellt worden, wäre das Rechtsmittelverfahren wieder offen gewesen und im Zuge dieser Vorlage hätte der Bw. die Berufung zurückziehen können. Dies sei aber nicht erfolgt, sondern der Bw. habe nur für ein bereits beendetes Rechtsmittel die Zurückziehung beantragt. Dies sei aber nicht zulässig, da kein offenes Rechtsmittelverfahren mehr existierte, weshalb das Finanzamt die Berufung abwies.

Im Vorlageantrag führte der Bw. Folgendes aus:

Gemäß den Bestimmungen der BAO gliedere sich das Verfahren in Berufungsvorentscheidung und Berufung. Die Berufungsvorentscheidung erlasse in der Regel das Finanzamt und die "Berufung" (gemeint wohl Berufungsentscheidung) der UFS. Daher könnten die Bestimmungen des § 256 BAO für die Zurücknahme einer Berufung im Stadium der erlassenen Berufungsvorentscheidung nicht herangezogen werden, und sei eine Zurückziehung einer Berufung bevor die Berufung durch den UFS entschieden werde, sehr wohl zulässig. Der Sinn des § 256 BAO sei laut Bw., dass bei einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS nach der mündlichen Urteilsverkündung die Berufung nicht mehr zurückgenommen werden könne.

Im Zuge der **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass die Bestimmung des § 256 Abs. 1 BAO keinen Hinweis darauf enthalte, dass vor Rücknahme einer Berufung ein Vorlageantrag, welcher seiner Ansicht nach das Verfahren nur aufblähen würde, einzubringen sei.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist, ob eine Berufung nach der Erlassung einer BVE zurückgezogen werden kann, wenn nicht gleichzeitig ein Vorlageantrag gestellt wurde.

§ 256 Abs 1 BAO normiert, dass Berufungen im Abgabenverfahren bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden können.

Dazu wird Folgendes ausgeführt:

1. Allgemeines zur Zurücknahme der Berufung:

Durch die Möglichkeit der Zurücknahme einer Berufung wird dem Rechtsmittelwerber die Möglichkeit gegeben, sich mittels einseitiger, unwiderruflicher und nicht annahmebedürftiger prozessualer Erklärung bis zur Bekanntgabe der Entscheidung seines Rechts auf Einbringung eines Rechtsmittels zu begeben und damit das Ausmaß seiner subjektiven Rechte selbst zu gestalten. Die in § 256 Abs 1 BAO normierte Befristung, welche durch die Abgabenrechtsmittelreform 2002 geändert wurde, befindet sich nun in Einklang mit der Vorschrift des § 115 Abs 4 BAO, wonach die Abgabenbehörde nur jene Angaben prüfen und würdigen muss, die vor dem Ergehen einer Entscheidung vorgebracht wurden.

Auch mit der Regelung des § 280 BAO betreffend die Zulässigkeit von Neuerungen bis zum Ende des zweitinstanzlichen Verfahrens geht diese Bestimmung nun konform.

Weiterhin ungeklärt ist jedoch die in den letzten Jahren mehrfach diskutierte Frage, ob eine Zurücknahme der Berufung auch noch dann zulässig sei, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz bereits mittels Berufungsvorentscheidung iSd § 276 BAO entschieden hat und der Berufungswerber durch Stellung eines Vorlageantrages die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt hat. Kernfrage vieler Fachdiskussionen ist daher, ob auch eine Berufungsvorentscheidung als "Entscheidung über die Berufung" iSd § 256 Abs 1 BAO zu qualifizieren ist und das Zurücknahmerecht hinsichtlich der Berufung erlöschen lässt oder nicht.

An Bedeutung gewonnen hat diese Problematik insbesondere aufgrund der Tatsache, dass durch die Reform 2002 das Recht der Abgabenbehörde, Bescheide nach § 299 BAO aufzuheben, sowohl zeitlich als auch sachlich erheblich beschränkt wurde. Die Aufhebung ist demnach nur mehr binnen eines Jahres ab Rechtskraft (vgl § 302 Abs 1 BAO) und nur wegen

Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes möglich, nicht mehr jedoch wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (vgl § 299 Abs 1 lit a und c BAO aF). Die Möglichkeit der Zurücknahme einer Berufung nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung und Stellung eines Vorlageantrages, welche nach der alten Rechtslage aufgrund der umfangreicheren Aufhebungsmöglichkeit regelmäßig ins Leere ging, würde deshalb nun künftig bedeuten, dass eine taktische Verfahrensgestaltung durch die Parteien möglich wäre und eine Verböserung des ursprünglichen Bescheides im Rechtsmittelverfahren verhindert werden könnte.

Zur Qualifikation der Berufungsvorentscheidung, die für gegenständlichen Fall relevant ist, wird Folgendes ausgeführt:

Unbestritten ist und von der Judikatur schon sehr früh ausjudiziert wurde die Tatsache, dass die Berufungsvorentscheidung das Rechtsmittelverfahren voll beendet und - sofern der Berufungswerber nicht die Vorlage an die Behörde zweiter Instanz wünscht - auch uneingeschränkt der Rechtskraft fähig ist. Lediglich eine Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts ist mangels Ausschöpfung des Instanzenzuges nicht möglich. Die Berufungsvorentscheidung ist also genau wie eine Entscheidung einer Berufsbehörde eine vollwertige, von der Abgabenbehörde erster Instanz originär neu gestaltete Entscheidung, welche durch nochmalige Prüfung der materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der maßgeblichen Verfahrensgrundsätze zustande kommt. Der vornehmliche Zweck der Berufungsvorentscheidung, nämlich das Verfahren zu beschleunigen bzw abzukürzen und somit der Behörde zweiter Instanz die Behandlung jener Rechtssachen zu "ersparen", welche bereits durch Entscheidung der erstinstanzlichen Abgabenbehörde einer für alle Beteiligten annehmbaren Lösung zugeführt werden konnten, ändert an dieser Qualifikation nichts. Der Berufungsvorentscheidung ist daher genau wie eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz rechtsverbindlicher Charakter und Bestandskraft zuzugestehen.

Pro und Contra in Lehre und Praxis - Gesetzeswortlaut und Telos der Norm:

Die Befristung für die Zurücknahme einer Berufung vor Inkrafttreten der Reform 2002 war dahingehend ausgestaltet, dass Berufungen bis zur Unterzeichnung der Berufungsentcheidung bzw bei Zuständigkeit eines Berufungssenates bis zum Beginn der Verhandlungen zurückgenommen werden konnten. § 276 Abs 3 (vormals Abs 1) BAO führt weiters aus, dass die Berufung ab der Einbringung eines Vorlageantrages wiederum als unerledigt gelten solle. Hier lag nach Meinung mancher Autoren der Schluss nahe, dass aufgrund des Gesetzeswortlautes die Berufung auch nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung zurückgenommen werden könne, sofern ein Vorlageantrag gestellt wurde, da durch diesen die Berufungsvorentscheidung aufgehoben wird und die Berufung (wieder) als unerledigt gilt.

Auch die Tatsache, dass § 256 Abs 1 BAO (i.d.F. vor BGBl I 2002/97) von einer "Zuständigkeit des Berufungssenates" sprach und eine solche nur im zweitinstanzlichen Verfahren möglich war, sprach prima vista dafür, dass die "Entscheidungen" iSd § 256 Abs 1 leg cit nur solche sein können, die im zweitinstanzlichen Verfahren, sohin im eigentlichen Berufungsverfahren, ergehen.

Diese Meinungen führen jedoch bei genauerer Betrachtung zu systemwidrigen Ergebnissen und schaffen für den Berufungswerber die Möglichkeit, das Verfahren nach seinem Belieben zu gestalten und zu verschleppen. Wäre ihm die Berufungsvorentscheidung nicht recht, so könnte sowohl eine zweitinstanzliche Entscheidung gefordert, als auch die Berufung nach Einbringung eines Vorlageantrages zurückgezogen bzw darauf gewartet werden, wie das Berufungsverfahren verlaufen wird. Zeichnet sich in diesem dann eine Verböserung seiner Lage gegenüber dem ursprünglichen Bescheid ab, könnte die Berufung zurückgenommen werden. Der ursprüngliche Bescheid würde also trotz mittlerweile ergangener Berufungsvorentscheidung und eingebrachtem Vorlageantrag wieder aufleben. Durch eine solche Vorgangsweise würden augenscheinlich nicht nur die üblichen Vorstellungen von einem klaren Verfahrensablauf ad absurdum geführt werden, sondern besteht auch die Gefahr von unzumutbaren Verfahrensverzögerungen, da es dem Berufungswerber möglich wäre, das Verfahren taktisch nach seinen Gunsten zu gestalten. *Mit den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit iSd Art 126b Abs 5 B-VG, welche als Ziele der Reform ausdrücklich in den Materialien genannt werden, wäre dies nur schwer zu vereinbaren.*

§ 276 Abs 2 BAO (auch idgF bzw. nach dem AbgRMRefG 2002) spricht davon, dass "die Berufungsvorentscheidung wie eine Entscheidung über eine Berufung wirkt".

Sieht man sich in diesem Zusammenhang ergänzend die Änderungen des Wortlautes des § 256 Abs 1 BAO durch die Reform an, welche ja dazu dienen sollen, zukünftig nicht nur meritorische, sondern auch andere Entscheidungen in den Geltungsbereich der Norm überzuleiten, ist es geboten, die Berufungsvorentscheidung als Entscheidung iSd § 256 Abs 1 BAO idgF anzusehen und ihr dieselbe normative Kraft wie einer Entscheidung der Berufsbehörde selbst zuzubilligen. Wie sich aus dem Wortlaut des Gesetzes weiters ergibt, ist § 256 Abs 1 BAO dahingehend einzuschränken, dass die Norm nur insoweit anzuwenden ist, als dem nicht § 276 BAO, welcher die bereits ergangene Berufungsvorentscheidung regelt, entgegensteht (arg "... § 256 ist sinngemäß anzuwenden ..."; § 276 Abs 4 letzter Satz BAO idgF).

Aus der Systematik des Gesetzes folgt daher lt. Althuber, dass § 256 BAO bis zur Erledigung der Sache mittels Berufungsvorentscheidung anzuwenden ist. Ab diesem Zeitpunkt sei laut Meinung etwa Bichlers (Bichler, a.a.O., zit. vom Bw.) nur mehr § 276 BAO anwendbar und eine Zurücknahme der Berufung nicht mehr möglich.

Angemerkt wird, dass gegenständlich **nicht Berufungsthema ist, ob eine Berufung nach Stellen eines Vorlageantrages noch zurückgezogen werden kann oder nicht.**

Die diesbezüglichen Ausführungen wurden jedoch der Vollständigkeit halber zum Klarstellen der Gesetzessystematik angeführt.

Wie oben bereits erwähnt, regelt § 276 Abs 3 BAO idgF explizit, dass die Berufung ab Einbringung eines Vorlageantrages als unerledigt gilt. Dies berührt jedoch nicht den Bestand der Berufungsvorentscheidung selbst, da es sich hierbei um eine bloße *Fiktion* handelt, die einzig und allein die Wirkungen der Berufungsvorentscheidung - nicht jedoch diese selbst - bis zur Entscheidung durch die Berufungsbehörde suspendieren soll. **Wie auch der VwGH in einer jüngeren Entscheidung treffend erkannt hat, verliert die Berufungsvorentscheidung erst mit einer nachfolgenden Entscheidung ihre Wirksamkeit als Sachentscheidung.** Bis dahin ist sie also existenter Bestandteil des Verfahrens. Eine faktische Unerledigtheit der Berufung, welche deren Zurücknahme rechtfertigen würde, darf deshalb nicht vermutet werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass es die Ausgestaltung der Berufungsvorentscheidung als vollwertige Entscheidung über einen abgabenrechtlichen Sachverhalt bedingt, dieser eine Rechtskraftwirkung zuzugestehen, welche es verbietet, den Gegenstand der Entscheidung, nämlich die Berufung selbst, nach Gutdünken des Berufungswerbers nachträglich zurückzunehmen.

Aus den vom Bw. zitierten Literaturstellen BMF, AÖF 1989/138; Bichler, ÖStZ 1999,37 sowie Hauk/Twardosz, ecolex 2003, 442

Blazina/Macho/Steine/Wakounig (Hrsg), Betriebsprüfung in der Praxis (Loseblatt) und auch Althuber, Rechtsschutz im Abgabenverfahren, kann für das Berufsbegehren nichts gewonnen werden, zumal die angeführten Literaturstellen auf derartige Fallkonstellationen Bezug nehmen, dass eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist und daraufhin ein Vorlageantrag gestellt wurde.

Diskussionsthema ist in diesen Artikeln grundsätzlich, ob die Berufung nach Stellen eines Vorlageantrages zurückgezogen werden kann, oder ob nach Stellen des Vorlageantrages nur mehr der Vorlageantrag zurückgenommen werden kann. Darüber hinaus wird auch teilweise auf das Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG) 2002 Bezug genommen.

Angemerkt wird, dass der UFS nicht auf die Thematik, ob nach Erstellen eines Vorlageantrages auch die Berufung oder allenfalls nur mehr der Vorlageantrag zurückgenommen werden kann, einzugehen hat, da dies gegenständlich nicht Berufungsthema ist.

Zusammenfassend ist der der UFS der Ansicht, dass eine *Berufungsrücknahme nach Bekanntgabe einer Berufungsvorentscheidung nur dann möglich ist, wenn ein Vorlageantrag gestellt wurde* (vgl. Bichler, Zurückziehung von Berufung und Vorlageantrag, ÖStZ 1999/37; angemerkt wird, dass dieser Artikel vom Bw. zitiert wurde).

Nur der Vollständigkeit halber wird festgestellt, dass das Angeführte auch in Fällen zutrifft, wo die Zurückziehung der Berufung innerhalb der Frist für die Berufungsvorlage an den UFS erfolgt (wie dies gegenständlich der Fall ist).

Wird hingegen – wie im vorliegenden Fall – kein Vorlageantrag gestellt, ist eine Rücknahme der Berufung nach Bekanntgabe der BVE nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 256 Abs. 1 BAO nicht (mehr) möglich.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Mai 2006