



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stadt X., c, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 27. Juli 2006, xxx betreffend die Zurückweisung des Vorlageantrages vom 15. Februar 2006 gemäß §273 Abs.1 lit. a BAO iVm §276 Abs.4 zweiter Satz BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 20. Februar 2006 langte beim Finanzamt A ein mit 15. Februar 2006 datiertes Schreiben ein, worin die Stadt X. (im Folgenden: Berufungserberin, Bw) unter anderem "gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A. vom 16. Dezember 2005, Zl. yyy, einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz" stellt.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 27. Juli 2006 wurde der Vorlageantrag vom 15. Februar 2006 gemäß §273 Abs.1 lit. a Bundesabgabenordnung (BAO) "wegen mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters" als unzulässig zurückgewiesen. Der Zurückweisungsbescheid wurde zugestellt an:

*"Magistrat der Stadt X.
Magistratsabteilung Y – D
Ref.1 – Allgemeine Finanzangelegenheiten
yyyy
zzzz*

Am 25. August 2006 wurde von der Bw beim Finanzamt A Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid eingebracht. Die Berufung langte am 28. März 2007 beim UFS Wien ein.

Die Bw wendet unter Hinweis auf §276 Abs.2 letzter Halbsatz der Bundesabgabenordnung, ein, sie sei zwar nicht als Berufungswerberin im Verfahren gegen die Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide aufgetreten, jedoch würde die hiezu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2005 ihr gegenüber wirken, da sie als Abgabengläubigerin zu betrachten sei und über ihren Abgabenanspruch entschieden werde.

Begründend wird eingewendet, der vom Finanzamt für seine Begründung herangezogene §246 BAO komme gegenständlich gar nicht zum Tragen. §246 BAO werde nämlich in §276 Abs.4 BAO, der eine Anordnung über die sinngemäße Anwendung von Bestimmungen über das Berufungsverfahren bezüglich des Vorlageantrages enthalte, nicht angeführt. Weiters sei in §276 Abs.2 BAO eine eigene Regelung über die Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrages getroffen worden.

Der vom Finanzamt A herangezogene §246 BAO und die damit offensichtlich einhergehende Interpretation nehme dem §276 Abs.2 BAO jede eigenständige Bedeutung. Wolle man aber nicht von sinnlosen (Doppel-)Anordnungen des Gesetzgebers ausgehen, müsse ein Unterschied zwischen §246 BAO und §276 Abs.2 BAO bestehen.

Die eigenständige Bedeutung des §276 Abs.2 BAO im Hinblick auf §276 Abs.4 BAO ergebe sich nicht nur aus dem Gesetzeswortlaut, sondern sei auch im Wege der verfassungskonformen Interpretation geboten. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes sei ein Bescheid u. a. verfassungswidrig, wenn er sich auf ein verfassungswidriges Gesetz stütze oder die Behörde dem anzuwenden Gesetz einen verfassungswidrigen Inhalt unterstelle. Gegenständlich werde durch die Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz der Gleichheitssatz, das Recht der Gemeinde auf Selbstverwaltung und das Legalitätsprinzip verletzt. Die Interpretation des Finanzamtes A aberkenne der betroffenen Gemeinde die Parteistellung im Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren und nehme ihr damit jede Rechtsschutzmöglichkeit gegen die Feststellung bzw. Nichtfeststellung des Einheitswertes bzw. des Grundsteuermessbetrages durch Bundesfinanzbehörden. Dem Abgabenschuldner würden solche Rechte jedoch sehr wohl zugestanden. Dennoch sei die betroffene Gemeinde an die Feststellungen im Einheitswert- und Grundsteuermessbescheid gebunden.

Neben weiteren Einwendungen zur Verweigerung von Parteienrechten bringt die Bw vor, es sei kein sachlicher Grund erkennbar, warum der betroffenen Gemeinde im Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren, nicht aber im Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren, das ja dem Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren vorangehe, Parteistellung zukomme.

Die Bestimmungen des §276 Abs.2 und 4 BAO seien durchaus einer verfassungskonformen Interpretation im Sinne der Zuerkennung des Rechts der betroffenen Gemeinde auf Stellung

eines Vorlageantrages zugänglich. Das Recht zur Stellung eines Vorlageantrages sei in §276 BAO abschließend geregelt. Ein Rückgriff auf §246 BAO, der seinerseits auf §191 Abs.3 und 4 BAO, sowie auf §194 Abs.5 BAO verweise, sei daher unzulässig.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid erschöpfe sich überdies in Zitierungen von Vorschriften der Bundesabgabenordnung ohne konkrete Bezugnahme auf die gegenständliche Verwaltungssache. Auf §276 Abs.2 BAO sei jedoch mit keinem Wort eingegangen worden. Der Bescheid sei daher mangelhaft begründet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Amtspartei, das Finanzamt A, hat seinen Zurückweisungsbescheid auf die in vorliegendem Verfahren anzuwendenden einschlägigen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung in der gelten Fassung gestützt, welche im folgenden erläutert werden. Kommt das Finanzamt zu dem Schluss, dass der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen ist, so kann ein Eingehen auf die Sache selbst in dem zu erlassenden Zurückweisungsbescheid unterbleiben, zumal sich die Begründung lediglich auf die Zurückweisungsgründe beschränkt muss und der Bescheid damit hinreichend begründet ist. Zu den anzuwendenden Bestimmungen ist im Einzelnen zu sagen:

§246 BAO idF. BGBl. 151/1980 lautet:

"(1) Zur Einbringung einer Berufung ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

(2) Zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermeßbescheide ist ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß §191 Abs.3 und 4, und gemäß §194 Abs.5 wirken."

§191 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des §186 an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;...

(3) Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gegen alle,

a) die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind (§ 186);...

(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz."

§194 Abs.5 BAO lautet:

"(5) Ein Grundsteuermessbescheid wirkt, soweit er die sachliche Abgabepflicht und die Höhe des Steuermessbetrages betrifft, auch gegen den Rechtsnachfolger auf den der

Steuergegenstand nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz."

Bescheide haben dann, wenn sie "einheitliche" Feststellungen in sich schließen, naturgemäß gegen mehrere zu wirken. Dieser persönliche Wirkungsbereich, der Kreis der Personen, gegen die ein Bescheid wirken soll, ist unter Umständen größer als der Kreis der Personen, an die er nach §191 Abs.1 BAO zu ergehen hat. Diese Wirkungserweiterung gegenüber dem bisweilen kleineren Kreis der Personen, an die der Bescheid zu ergehen hat, muss voraussetzungsgemäß gesetzlich angeordnet werden. Dies geschieht hier (abgesehen von §194 Abs.5 BAO) durch §191 Abs.3 und 4 BAO (*Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, zu §191, 1. b*)).

Bescheide über die einheitliche Feststellung von Einheitswerten **wirken**

- gemäß §191 Abs.3 lit. a BAO gegen alle am Gegenstand der Feststellung (somit an der wirtschaftlichen Einheit bzw. Untereinheit) Beteiligten (*Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., zu §191 Tz 3, §246, Tz 9, Stoll, zu §191, 1. b*).

Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder nach §101 Abs.3 BAO als zugestellt gelten (*Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., zu §191, 2., Tz4, VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022*).

Wenn die Bw daher einwendet, die angefochtene Berufungsvorentscheidung "wirke" gegen sie, da sie als Abgabengläubigerin zu betrachten sei und über ihren Abgabenanspruch entschieden werde, so ist dem entgegen zu halten, dass die streitgegenständliche Berufungsvorentscheidung eben nicht "im Sinne des Gesetzes" (§191 Abs.3 lit. a und Abs.4 BAO, §194 Abs.5 BAO) gegen sie wirkt, da sie weder "am Gegenstand der Feststellung beteiligt", noch Rechtsnachfolgerin ist.

Der von der Bw angesprochene §276 Abs.2 BAO idgF lautet:

"(2) Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt."

Die Bw war jedoch einerseits im vorangegangenen Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren nicht Berufungswerberin und andererseits **wirkt** die Berufungsvorentscheidung - wie bereits ausgeführt - nicht unmittelbar in der vom Gesetz geforderten Art und Weise gegen die Bw, sondern hat lediglich mittelbar Auswirkungen auf die Grundsteuerfestsetzung. Selbst im Verfahren betreffend die Festsetzung der Steuermessbeträge erlangt die Gemeinde keine Parteistellung. Durch die Mitteilung des Inhaltes der Grundsteuermessbescheide (bzw. Übermittlung der mitzuteilenden Daten auf

maschinell lesbaren Datenträgern, §194 Abs.4 BAO) erlangen die Gemeinden keine Parteistellung, vor allem kein Recht, die Messbescheide mit Berufung anzufechten (*vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., zu §194 BAO, Tz 16*).

Erst im Zerlegungsverfahren erlangen die Gemeinden die Parteistellung, verbunden mit deren Rechten.

Nach §196 Abs.1 BAO sind Einheitswerte und Steuermessbeträge zu zerlegen, soweit die Abgabenvorschriften dies anordnen.

Nach §196 Abs.4 BAO hat der Zerlegungsbescheid an den Abgabenpflichtigen und an die beteiligten Körperschaften (§78 Abs.2 lit. b BAO) zu ergehen. Nach §78 Abs.2 lit. b BAO sind Parteien des Abgabenverfahrens auch die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

Parteistellung im Zerlegungsverfahren (bezüglich Einheitswerten und Messbescheiden) haben daher der Abgabepflichtige (§77 BAO) und die beteiligten Körperschaften. Der Zerlegungsbescheid hat an den Abgabepflichtigen und an die genannten Körperschaften zu ergehen, woraus sich unter anderem deren Berufungsbefugnis ergibt (vgl. §246 Abs.1 BAO), (*vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., zu §196 BAO, Tz 7*). Hier ist eine Parteistellung und Berufungslegitimation im Gegensatz zu den Fällen des §191 BAO dezidiert gesetzlich angeordnet.

Wenn die Bw also vorbringt, die Interpretation des Finanzamtes A aberkenne der betroffenen Gemeinde eine Parteistellung im Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren und nehme ihr damit jede Rechtsschutzmöglichkeit gegen die Feststellung bzw. Nichtfeststellung des Einheitswertes bzw. des Grundsteuermessbetrages durch die Bundesfinanzbehörden, so ist auf die dargestellt geltende Rechtslage zu verweisen.

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die Finanzbehörden sind daher an die geltenden Gesetze gebunden. Wie die Bw in ihrer Berufung selbst ausführt, ist eine Parteistellung der Gemeinden im Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren gesetzlich nicht vorgesehen. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem unabhängigen Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines "Gesetzesprüfungsverfahrens" vorbehalten.

Hinsichtlich der Argumentation, ein Rückgriff auf §246 BAO, der seinerseits auf §191 Abs.3 und 4 sowie auf §194 Abs.5 BAO verweise, sei unzulässig, ist zu sagen, dass *Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens* immer die *Berufung* ist, die inhaltlich durch die Ausführungen des

Vorlageantrages ergänzt werden kann. Es ist somit die durch den Vorlageantrag als unerledigt geltende Berufung, über die zu entscheiden ist; der Vorlageantrag ist nur die Bedingung der Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es ist nicht der Parteischritt über den förmlich gesondert abgesprochen werden müsste, er findet seine förmliche (Mit-)erledigung in der meritorischen Entscheidung über die Berufung, die durch den Vorlageantrag bedingt (bis zur abschließenden Berufungsentscheidung) als "unerledigt gilt" (*Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, zu §276 BAO, 6. c*), samt darin zit. Judikatur und Literaturhinweisen). Berufung und Vorlageantrag bilden solchermaßen eine Einheit, sodass sich ein gesonderter Verweis auf §246 BAO erübrigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.11.1965, 1835/64, VwSlg 3362 F/1965, ausgesprochen, dass einen Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, nur der *Berufungswerber*, das ist jene Person, die zur Einbringung der Berufung *auf Grund der Bestimmung des §246 BAO befugt* war, stellen kann.

Gemäß §273 Abs.1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist vor allem bei mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters unzulässig. Zur Einbringung einer Berufung ist gemäß §246 Abs.1 jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. §246 Abs.2, §248 sowie §225 Abs.1 zweiter Satz (iVm §248) erweitern den Kreis der Berufungsbefugten (*vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., §273 Tz 4*).

Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, schreibt zu §273 BAO, 4. aa), dass Berufungswerber nur sein kann, wem der erstinstanzliche Bescheid wirksam bekannt gegeben wurde (§97 und §101) und für den dieser Bescheid auch inhaltlich bestimmt war (VwGH 7.3.1991, 90/16/43 und 11.2.1992, 91/15/121). Berufungen von Personen, an die ein gegen diese spruchmäßig gerichteter Bescheid nicht ergangen ist oder gegen die er insbesondere gemäß §191 Abs.3 und 4 oder gemäß §194 Abs.5 nicht wirkt, sind daher zurückzuweisen (VwGH 17.3.1986, 84/15/117). Auch Rechtsmittel von Personen, an die der Bescheid wohl ergangen ist, gegen die er aber spruchmäßig nicht gerichtet ist, sind zurückzuweisen.

Werden mit einer Berufung nicht in der eigenen Rechtssphäre wirkende Bescheide angefochten, fehlt die Aktivlegitimation zur Einbringung dieser Berufung.

Fehlt die Aktivlegitimation zur Einbringung einer Berufung, so ist diese Berufung nicht zulässig (*vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl. zu, §273, Tz. 2 ff und die dort zit. Judikate*).

Unzulässige Vorlageanträge sind mit Bescheid zurückzuweisen, wobei nach §276 Abs.4 zweiter Satz BAO §273 Abs.1 BAO sinngemäß anzuwenden ist.

Da es ein im Abgabenverfahren allgemein geltender Grundsatz ist, dass mangels besonderer (über die ausdrückliche Regelung der Rechtsmittellegitimation hinausgehender) Vorschriften eine persönliche Rechtsmittelbefugnis nicht besteht, ist eine solchermaßen unzulässige Berufung nicht in meritorische Behandlung zu nehmen (*Stoll, Kommetar zur Bundesabgabenordnung zu §273 BAO, 4. aa, VwGH 9.3.1982, 81/14/87*).

Hinsichtlich der Bescheidadressierung des berufungsgegenständlichen Zurückweisungsbescheides ist zu sagen, dass der Verwaltungsgerichtshof dazu in seinem Erkenntnis vom 25.5.1992, 91/15/0085, festgestellt hat, wenn im Spruch eines abgabenrechtlichen Bescheides als dessen Adressat anstatt der Stadtgemeinde selbst deren Magistrat angeführt ist, der Bescheid aber als Ganzes unter Bedachtnahme auf seine Begründung eindeutig und für die Parteien des Abgabenverfahrens offenkundig den Schluss zulasse, dass er sich an die Stadtgemeinde als Verfahrenspartei richte, ein bloßes Vergreifen in der Bezeichnung des Bescheidadressaten und somit ein gemäß §293 Abs1 BAO berichtigungsfähiger Fehler vorliege. Über die Fehlbezeichnung sei - auch wenn ein Berichtigungsbescheid noch nicht erlassen worden sei, mit der Wirkung hinwegzusehen, dass der Bescheid als an die Stadtgemeinde selbst ergangen anzusehen sei. Davon, dass der Bescheid unter diesen Umständen "ins Leere gegangen" sei, könne nicht die Rede sein. Der Verwaltungsgerichtshof ist damit von seiner Entscheidungspraxis abgegangen (Beschluss 11.6.1991, 90/14/0268, Erkenntnis 9.3.1990, 85/17/0116). Der Verwaltungsgerichtshof verwies in vorangeführtem Erkenntnis hinsichtlich der Stellung des Magistrates der Stadt X. auf die x Stadtverfassung in Verbindung mit der maßgebenden, für einen bestimmten Zeitraum geltenden Geschäftsverteilung. Auch hier handelte es sich bei dem angefochtenen Bescheid mangels eines darin enthaltenen Leistungsgebotes nicht um einen einer Zwangsvollstreckung zugänglichen Leistungsbescheid.

Im Hinblick auf die mangelnde Aktivlegitimation der Einschreiterin erübrigt es sich, auf die verspätete Einbringung des Vorlageantrages einzugehen.

Hinsichtlich des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß §308 BAO gegen die Versäumung der Vorlagefrist betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2005, wird bemerkt, dass hierüber vom Finanzamt A ein besonderer Bescheid erlassen wurde, worüber in einem separaten Verfahren (zzz) entschieden werden wird.

Das Finanzamt A hat nach dem oben Gesagten den Vorlageantrag zu Recht wegen fehlender Aktivlegitimation der Bw im Einheitswert- und Grundsteuermessbetragsverfahren als unzulässig zurückgewiesen.

Wien, am 19. Juni 2007