

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers B, vertreten durch Dr. Christiane Buchleitner, Sieveringer Straße 122, 1190 Wien, Rechtsanwältin, über die Bescheidbeschwerde vom 11.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 19.11.2014, betreffend Wiederaufnahme der Differenzzahlungsbescheide für die Kalenderjahre 11/2009 bis 12/212 gemäß § 303 BAO, gemäß § 279 Bundesabgabenordnung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Die Beschwerdevorentscheidung vom 11.01.2016 wird aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensbergang als Sachverhalt ieS:

Der Beschwerdeführer (Bf) ist österreichischer Staatsbürger und war sowohl in Österreich als auch in Polen beschäftigt. Der Bf ist seit 2011 von seiner in Polen, AdressePL, lebenden Ehefrau geschieden. Er verfügt in Österreich über einen Wohnsitz, der als Hauptwohnsitz nach dem MeldeG erfasst ist. Zunächst ergingen an den Bf folgende Bescheide betreffend

1. Differenzzahlungsbescheid vom 8.4.2010 für den Zeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2009 über	EUR 2.215,42
2. Ausgleichszahlungsbescheid vom 29.6.2011 für den Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2010 über	EUR 2.243,47
3. Ausgleichszahlungsbescheid vom 8.11.2012 für den Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2011 über	EUR 2.235,51
4. Ausgleichszahlungsbescheid vom 17.12.2013 für den Zeitraum Jänner 2012 und November 2012	EUR 371,66
Summe (ermittelt in Excel, abweichend von belangerter Behörde)	EUR 7.066,06

Für welches Kind die Differenz- bzw Ausgleichszahlungsbeträge gewährt wurden, geht aus den Bescheiden nicht hervor. Nach dem elektronischen Akt handelt sich bei dem Kind um die Tochter T, geb TT.MM.1991, als einziges Kind.

Anlässlich einer Überprüfung stellte die belangte Behörde (belBeh) fest, dass der Bf aus Polen ab November 2011 ebenfalls eine Berufsunfähigkeitspension bezog, und erließ den gegenständlich angefochtenen Wiederaufnahmebescheid.

Der Spruch des Wiederaufnahmebescheides lautet:

"Die Differenzzahlungsbescheide für die Kalenderjahre 11/2009 bis 12/212 werden gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen."

Sodann folgt die Begründung wie folgt:

"Gemäß § 303 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid wieder aufnehmen, wenn aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Wiederaufnahme der im Spruch bezeichneten Bescheide von Amts wegen zu verfügen.

Familienleistungen für Kinder von Rentnern sind grundsätzlich von dem Staat zu gewähren, der zur Zahlung einer Rente verpflichtet ist. Nach Art 11 der VO (EG) 883/2004 ist nur ein Staat zur Zahlung von Familienleistungen zuständig.

Werden daher Renten auf Grund von Rechtsvorschriften verschiedener Staaten bezogen, bestimmt Art 68 Abs 1 lit b der VO (EG) 883/2004 den Wohnortstaat der Kinder als den zuständigen Staat.

Da Sie ab 1.11.2009 eine Rente in Polen erhalten, war die Familienbeihilfe rückzufordern.

Der Rückstand beträgt: DZ: € 4.854,82 KG: € 2.219,20 insgesamt € 7.074,02

Sie sind verpflichtet, diesen Betrag

- gemäß § 26 Abs.1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 in Verbindung mit § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a bzw lit. c Einkommensteuergesetz 1988

zurückzuzahlen.

Die Rückzahlung hat an das oben bezeichnete Finanzamt zu erfolgen. Die Fälligkeit des Rückforderungsbetrages ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen."

Gegen diesen Bescheid berief die Vertreterin namens des Bf form- und fristgerecht mit Schriftsatz vom 11.12.2014, wandte inhaltliche Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides ein und beantragte, den angefochtenen Bescheid "ersatzlos zu streichen". Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf schon seit Jahren immer wieder Unterlagen über die ausländische Familienbeihilfe übermittelt habe und somit der belangten Behörde seit Jahren klar gewesen sei, dass ausländische Beihilfe dem in Polen lebenden Kind gewährt werde, die auch von der österreichischen

Familienbeihilfe abgezogen worden sei. Letzteres ergebe sich auch aus dem ihr vorliegenden Auszahlungsbescheid vom 17.12.2013. Der Bf habe weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt und weiters die bezogene Familienbeihilfe im guten Glauben an die Tochter überwiesen, weshalb eine Rückforderung unzulässig sei.

Über die Bescheidbeschwerde sprach die belangte Behörde mit ausführlicher Beschwerdevorentscheidung vom 11.01.2016 ab, mit der sie das Rechtsmittel als unbegründet abwies.

Dagegen erhob die Vertreterin namens des Bf form- und fristgerecht mit Schriftsatz vom 10.02.2016 Vorlageantrag und wiederholte im Wesentlichen das bisherige Vorbringen sowie den bereits gestellten Beschwerdeantrag.

Mit Vorlagebericht vom 21.04.2016 wurde die Bescheidbeschwerde elektronisch vorgelegt und die Abweisung der Bescheidbeschwerde als unbegründet beantragt.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

§ 243 Bundesabgabenordnung idF BGBl I 14/2013 (in der Folge kurz: BAO) lautet:

"Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist."

§ 303 Abs 1 BAO lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

§ 307 Abs 1 BAO idF BGBl I 20/2009 lautet:

"Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene

Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist."

§ 92 BAO id Stammfassung lautet:

"(1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder*
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder*
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.*

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten."

§ 93 Abs 2 und 3 BAO id Stammfassung lauten:

"(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;*
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254)."*

rechtliche Beurteilung:

Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht. Auch wenn die "ersatzlose Streichung des angefochtenen Bescheides" in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen wird, so wird erkennbar dessen ersatzlose Aufhebung begeht. Wie sich aus § 243 BAO jedoch klar und deutlich ergibt, verlangt eine Bescheidbeschwerde einen Bescheid: Liegt kein Bescheid vor, wirkt das auf die Bescheidbeschwerde zurück und macht diese unzulässig.

Da die belangte Behörde zunächst die Ausgleichszahlungen bzw Differenzzahlungen an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag mit Bescheid bewilligt hatte (in der Folge kurz: Bescheide) und aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsache, dass der Bf auch vom Mitgliedstaat Polen eine Rente bezieht, diese Bescheide aus dem Rechtsbestand beseitigen wollte, hat sie sich zutreffend des Rechtsinstituts der Wiederaufnahme der mit vier Bescheiden abgeschlossenen Verfahren nach § 303 Abs 1 lit b BAO bedient.

Aus folgenden Gründen ist jedoch fraglich, ob der angefochtene Formalbescheid tatsächlich Bescheidqualität erlangt hat.

Im konkreten Fall kann der rechtliche Befund aus der Sicht der belangten Behörde - der hier ausdrücklich nicht geteilt wird - nur lauten, dass die Bescheide angesichts der neu hervorgekommenen Tatsache nicht hätten ergehen dürfen und eine neuerliche Erlassung von Sachbescheiden daher nicht zu erfolgen hat. Sohin hätte im Spruch des Wiederaufnahmebescheides ausdrücklich die Aufhebung der Bescheide angeordnet werden müssen (Ritz BAO-Kommentar, 6. Auflage, § 307 Tz 6). Das ist unterblieben. Die belangte Behörde hat dahingehend keine Willenserklärung abgegeben.

„Gemäß § 307 Abs 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Damit führt bereits die - ohnedies mit Bescheid zu verfügende - Wiederaufnahme eines Verfahrens als ausschließlich kassatorische Entscheidung zur gänzlichen Beseitigung des Bescheides, der das wieder aufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss gebracht hat. Eines diesbezüglich gesonderten Bescheidspruches im Wiederaufnahmsbescheid bedarf es daher nicht (vgl VwGH 24.11.1998, 93/14/0151). Der Formulierung "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides" ist somit nicht die Bedeutung beizumessen, es solle jeweils neben dem Wiederaufnahmsbescheid (und dem neuen Sachbescheid) ein weiterer (nur die gesetzliche Anordnung aussprechender) selbständiger, die Aufhebung des alten Sachbescheides verfügender Bescheid ergehen“ (vgl VwGH 11. Juli 1995, 91/13/0145; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Obige Rechtsansicht des VwGH bezieht sich ausschließlich auf jene Fälle, in denen der alte Sachbescheid durch einen neuen Sachbescheid ersetzt wird: Der neue Sachbescheid tritt an die Stelle des alten und verdrängt diesen damit aus dem Rechtsbestand. Diesfalls bedarf es keiner ausdrücklichen Aufhebung des alten Sachbescheides, um dessen Rechtskraft zu durchbrechen.

Gelangt die Abgabenbehörde aufgrund der neuen Beweislage hingegen zu dem Ergebnis, dass der alte Sachbescheid nicht hätte ergehen dürfen, so bedarf es sehr wohl der ausdrücklichen Aufhebung des alten Sachbescheides im Spruch des nach § 307 Abs 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides, um die Rechtskraft des alten Sachbescheides zu durchbrechen, da in diesem Fall ein neuer Sachbescheid nicht zu ergehen hat. Fehlt diese Willenserklärung im Spruch des Wiederaufnahmebescheides und ergibt sich der Wille zur Bescheidaufhebung auch nicht aus der hilfsweise zur Spruchauslegung heranzuziehenden Begründung, ist der Wiederaufnahmebescheid nichtig. Die Nichtigkeit eines Bescheides kann im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden.

Dem angefochtenen Bescheid fehlt daher der Spruch. Der Spruchteil der Verfügung der Wiederaufnahme für sich vermag die Rechtskraft der alten Bescheide nicht zu durchbrechen und ist daher nicht normativ. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid hat somit keine normative Wirkung entfaltet und für den Bf keine Rechte aufgehoben oder Pflichten begründet.

Ausdrücke wie "die Bescheide hätten nicht ergehen dürfen" oder "sind zu Unrecht ergangen" kommen in der Begründung nicht vor. Der fehlenden ausdrücklichen Anordnung der Aufhebung der Bescheide im Spruch des Wiederaufnahmebescheides kann nicht die in der Begründung enthaltene Formulierung "...war die Familienbeihilfe rückzufordern" gleichgehalten werden, wobei die belangte Behörde erkennbar davon ausgegangen ist, dass der Wiederaufnahmebescheid gleichzeitig als Rückforderungsbescheid iSd §§ 26 FLAG 1967, 33 Abs 4 lit a bzw c EStG 1988 fungiert.

§§ 26 FLAG 1967, 33 Abs 4 lit a bzw c EStG 1988 ist nur in jenen Fällen anwendbar, wenn die Familienbeihilfenbeträge und der Kinderabsetzbetrag zuvor mit Mitteilung nach § 12 Abs 1 FLAG 1967 zuerkannt worden sind, was gegenständlich zweifelsfrei nicht der Fall ist.

Auch damit die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Ein Rückforderungsbescheid ist kein Abgabenbescheid, weshalb ein Rückforderungsbescheid im konkreten Fall auch kein neuer Sachbescheid sein könnte.

Erledigungen ohne Spruch sind keine Bescheide (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Da die Aufhebung nicht ausgesprochen wurde, gehören die alten Bescheide nach wie vor dem Rechtsbestand an.

Der Wiederaufnahmebescheid ist als Nichtbescheid zu qualifizieren und auch einer Vollstreckung nicht zugänglich. Die Bescheide gehören mithin nach wie vor dem Rechtsbestand an und sind auch auf dem Abgabenkonto in der Gutschriftsspalte weiterhin gebucht zu belassen. Wäre die Aufhebung der Bescheide ausgesprochen worden, so entfiele durch den Entfall der Bescheide die Gutschriftssbuchung auf dem Abgabenkonto und die von der belangten Behörde geleistete Auszahlung würde als rechtsgrundlos herausspringen. Zum Kontenausgleich hätten Rückzahlungen durch den Bf zu erfolgen.

Schließlich ist zu sagen, dass der Fälligkeitstag gemäß § 198 Abs 2 BAO Spruchbestandteil, und nicht Teil der Begründung ist.

Die Zurückweisung einer gegen einen Nichtbescheid erhobenen Bescheidbeschwerde wäre vom Verwaltungsgericht grundsätzlich mit Beschluss gemäß § 278 Abs lit a iVm § 260 Abs 1 lit a BAO auszusprechen. Die Beschwerdevorentscheidung ist zwar akzessorisch zum richtigen angefochtenen Bescheid, doch ist sie nach Ansicht des BFG nur mit - schlichter - inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb sie ausdrücklich im Wege der Aufhebung aus dem Rechtsbestand zu beseitigen ist. Die Aufhebung eines Bescheides, weil er nicht hätte ergehen dürfen, ist eine Sachentscheidung und Sachentscheidungen sind vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis zu treffen. Da das BFG eine einheitliche Rechtssatzform zu verwenden hat, weil gegenständliche Sache nicht teilbar ist und Teilerledigungen unzulässig sind, war die Sache einheitlich mit Erkenntnis zu erledigen.

Über die Rechtssache hinaus wird bemerkt, dass die belangte Behörde die Unionsrechtslage offenkundig verkannt hat und die Verfügung der Wiederaufnahme aus dem Grund des Rentenbezugs in Polen auch aus materiellen Gründen rechtswidrig

wäre. Insbesondere wurde die Wortfolge "*Ansprüche, die durch den Bezug einer Rente ausgelöst werden*" in Art 68 Abs 1 Buchstabe b) sublit ii) der VO (EG) 883/2004 nicht beachtet. Zu guter Letzt ist nicht begründet, weshalb Österreich nicht zumindest als nachrangig zuständiger Mitgliedstaat zur Differenzzahlung verpflichtet wäre (vgl BFG vom 22.3.2018, RV/7103009/2015, und BFG vom 29.3.2019, RV/7104627/2015). Auf ein obiter dictum an dieser Stelle kann im Hinblick auf die ebenfalls den Bf betreffende und zur Zahl RV/7100487/2016 ha anhängige Bescheidbeschwerde, wo eine Entscheidung in der Sache zu treffen sein wird, verzichtet werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständlich relevante Rechtsfrage zu § 307 Abs 1 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof als Umkehrschluss bereits in ständiger Judikatur beantwortet (VwGH 11.07.1995, 91/13/0145; VwGH 24.11.1998, 93/14/0151; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114). Daneben liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kein Bescheid vor, wenn der Erledigung der Spruch fehlt (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064), weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. August 2019