



BESCHIED

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag des Name , Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 11. August 2010, betreffend die behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes xy , in dem diese es unterlassen habe, den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2005 (Schätzungsbescheid) vom 11. April 2007 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO zu beheben und es gleichzeitig unterlassen habe, einen neuen Einkommensteuerbescheid 2005 auf der Basis der eingereichten Steuererklärungen vom 09. August 2007 bzw. vom 28. August 2007 zu erlassen, entschieden:

Der Devolutionsantrag wird gemäß § 311 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. I Nr.1961/194 **idgF**, als **unzulässig zurückgewiesen**.

Begründung

Sachverhalt:

Der Unabhängige Finanzsenat weist einleitend hinsichtlich des Verfahrens betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 ua. auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2010, RV/1203-L/09, hin.

Zum Devolutionsantrag:

Mit Schriftsatz vom 11. August 2010 beantragte der Antragsteller unter Hinweis auf § 311 Abs. 1 BAO den **Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde II. Instanz**.

Dies wurde damit begründet, weil es die Abgabenbehörde I. Instanz unterlassen habe, zum einen den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2005 (Schätzungsbescheid) vom 11. April 2007 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO zu beheben und zum anderen diese es unterlassen habe, einen neuen Einkommensteuerbescheid 2005 auf der Basis der nachträglich eingereichten Steuererklärungen vom 09. August 2007 bzw. vom 28. August 2007 zu erlassen.

1. Sachverhalt

Für das Jahr 2005 wurden zunächst vom Steuerpflichtigen keine Steuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) eingereicht, wodurch es zu einer Schätzung seitens des zuständigen Finanzamtes gekommen ist (Umsatz- und Gewinnschätzung vom 11.04.2007).

Innerhalb der Berufungsfrist wurde keine Berufung erhoben. Jedoch wurden am 09.08.2007 die Steuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) elektronisch eingereicht, und die Bilanz am 09.08.2007 per Post an die Abgabenbehörde I. Instanz (Finanzamt yy) eingereicht. Da die elektronische Übermittlung fehlgeschlagen ist, wurden die Steuererklärungen 2005 mittels Post am 28.08.2007 übermittelt.

II. Antrag gemäß 299 BAO

Die Übermittlung der Steuererklärungen 2005 sei mit folgender Begründung als Antrag gemäß § 299 BAO zu beurteilen:

„Die Abgabenbehörde I. Instanz kann auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Unzweifelhaft sei, dass die auf Basis einer Gewinnschätzung erlassenen Bescheide von den eingereichten Steuererklärungen abweichen würden, und sich somit der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweise.

Für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO seien folgende Punkte zu beachten (vgl. Ritz, Kommentar Bundesabgabenordnung, 3. Auflage):

- Der Antrag sei schriftlich einzubringen (die Steuererklärungen wurden zunächst elektronisch, in der Folge auch schriftlich eingereicht, ebenso die Bilanz)*
- Die Jahresfrist sei eingehalten worden (die Schätzungsbescheide sind vom 11.04.2007, die Erklärungen und Bilanzen wurden bis spätestens 28.08.2007 per Post übermittelt)*
- Für den Antrag gebe es keine speziellen Inhaltserfordernisse, insbesondere komme es auch nicht auf die Bezeichnung des Schriftsatzes oder auf zufällige verbale Formen an, sondern auf*

den Inhalt und das erkennbare oder zu erschließende Ziel der Partei; um welchen Steuerbescheid es sich handle, sei aus den eingereichten Steuererklärungen sehr einfach und schlüssig abzuleiten, und in welchen Punkten der Bescheid abweiche, sei ebenfalls aus den eingereichten Erklärungen ersichtlich.

- Es sei unerheblich, ob die Aufhebung oder Abänderung eines Bescheides ausdrücklich begehrt worden sei.

Die Übermittlung der Steuererklärungen 2005 sei somit unzweifelhaft als Antrag gemäß § 299 BAO erkennbar, die tatsächlichen Verhältnisse seien der Abgabenbehörde I. Instanz mitgeteilt worden. Wenn der Abgabenbehörde der Parteienwille nicht klar gewesen wäre, hätte sie von Amts wegen den Willen der Partei ermitteln müssen — das sei unterblieben, also wäre der Parteiwille für die Abgabenbehörde offensichtlich klar und eindeutig nachvollziehbar, und die Abgabenbehörde I. Instanz habe pflichtwidrig den Parteienantrag nicht bearbeitet. Der Antrag auf Aufhebung unterliege der Entscheidungspflicht, und es sei mittels Bescheid darüber abzusprechen. Insbesondere habe der Aufhebungsbescheid das Vorliegen der Voraussetzungen darzulegen, und sei zu begründen. Mit dem aufhebenden Bescheid sei der ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Aufhebung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei jedoch eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände zu erfolgen habe, und diese in der Begründung darzustellen sind. Hier komme insbesondere dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu, wobei dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang einzuräumen sei.

Ob die Rechtswidrigkeit der Bescheide auf ein Verschulden der Partei zurückzuführen sei, sei für die Ermessensübung bedeutungslos.

Dass die Schätzungsbescheide nicht der Wirklichkeit entsprächen, wäre spätestens zum Zeitpunkt der Übermittlung der Steuererklärungen ersichtlich gewesen, und die Abgabenbehörde I. Instanz hätte hier tätig werden müssen.

Eine Aufhebung habe dann zu erfolgen, wenn die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig oder unwesentlich sei. Dass die Änderungen bzw. Tatsachen „wesentlich“ seien, sei auch aus dem zwischenzeitlich ergangenen berichtigten Umsatzsteuerbescheid ersichtlich gewesen (Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005, vom 17.03.2008). Warum die Änderungen für die Umsatzsteuer „wesentlich“ seien, und dennoch dieser Sachverhalt in der Einkommensteuer nicht berücksichtigt werde, entziehe sich unserer Kenntnis.

Abgabenbehörden seien verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Anträge gemäß § 299 BAO unterlägen ebenfalls der Entscheidungspflicht, und es sei über das Anbringen bescheidmäßig abzusprechen.

III. Antrag gemäß 311 BAO

Nachdem zwar der Umsatzsteuerbescheid 2005 wie bereits angeführt am 17.03.2008 berichtigt worden sei, der Einkommensteuerbescheid jedoch nicht, und der Antrag auf Berichtigung gemäß § 299 BAO bisher unbeantwortet geblieben sei, stellen wir gemäß § 311 BAO den Antrag auf Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Devolutionsantrag). Wir möchten auf die nahezu identische Fallkonstellation gemäß UFS-Entscheidung RV/2388-W/06 vom 6.11.2006 verweisen. Wir ersuchen um rasche antragsgemäße Erledigung. Es sei über das Anbringen bescheidmäßig abzusprechen.

Über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 17. August 2010 gemäß § 311 Abs. 3 BAO gab das Finanzamt telefonisch bekannt, dass im gegenständlichen Fall kein devolvierbares Anbringen und somit keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege (Aktenvermerk vom 18. August 2010). Auf eine gesonderte schriftliche Stellungnahme wurde vom Finanzamt verzichtet.

Eine Maßnahme gem. § 281 BAO wurde vom Unabhängigen Finanzsenat zunächst erwogen (wegen anhängiger Beschwerde gegen die Entscheidung des UFSL vom 28. Juni 2010, RV/1203-L/09, hinsichtlich Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO), letztlich aber davon Abstand genommen, weil sich die steuerliche Vertretung zum Aussetzungsvorhalt vom 19. August 2010 nicht äußerte.

Entscheidungsgründe

Zum gegenständlichen Devolutionsantrag wurde erwogen:

§ 311 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002 (BAO) lauten **(Fettdruck durch die Rechtsmittelbehörde):**

(1) Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

*(2) Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von **sechs Monaten** nach Einlangen der Anbringen oder **nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung** bekannt gegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung*

auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen.

Ritz führt im Kommentar zur BAO³ zu § 311, Tz 1 ff, Folgendes aus (Fettdruck durch die Rechtsmittelbehörde):

„Das *rechtsstaatliche Prinzip* fordert ua, dass Rechtsschutzeinrichtungen ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz aufweisen (vgl. zB VfGH 11.12.1986, G 119/86).

Rechtsschutz heißt nicht nur Schutz der Partei vor behördlichen Aktivitäten (zB durch Berufungen gegen Bescheide oder durch Beschwerden an den unabhängigen Verwaltungssenat gegen sogenannte faktische Amtshandlungen), sondern auch Schutz bei behördlichen **Inaktivitäten (zB Nichterledigung von Anbringen)**.

Dem Rechtsschutz vor Säumnis dienen – abgesehen von § 311 – vor allem

- die Säumnisbeschwerde beim VwGH (Art 132 B-VG, § 27 VwGG),
- unter Umständen die Beschwerde an den unabhängigen Verwaltungssenat bei qualifizierter Untätigkeit (wegen verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt; siehe § 243 Tz 14) ...
- Regelungen, die verhindern sollen, dass die Partei **durch „Liegenlassen von Anbringen“ massiv in ihrer Rechtsstellung beeinträchtigt wird**, wie zB die §§ 209a, 212a Abs. 6 lit d, 304 und 309.

Die *Entscheidungspflicht* soll die Parteien **vor allen denkbaren Nachteilen bewahren, die an Verzögerungen bei der Erledigung von Anbringen geknüpft sind** (OGH 10.7.1991, 1 Ob 13/91, EvBl 1991/172; **VwGH 21.3.2002, [2001/16/0555](#), 0556**).

Die Entscheidungspflicht gehört zu den Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Verfahrens (vgl zB *Stoll*, BAO, 2997). § 311 wurde durch das AbgRmRefG (BGBl. I 2002/97) neu gefasst. Der neue § 311 trat mit 1. Jänner 2003 in Kraft und ist auch auf alle an diesem Tag unerledigten Devolutionsanträge anzuwenden (§ 323 Abs.10).

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

(1) *Die Abgabenbehörde erster Instanz **kann** auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Die steuerliche Vertretung stützt ihren Devolutionsantrag auf die Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO und behauptet, die Übermittlung der Steuererklärung hinsichtlich Einkommensteuer 2005 vom 09. August 2007(elektronisch) bzw. vom 28. August 2007(postalisch) – nach rechtskräftiger Schätzung vom 11. April 2007 – sei als Antrag gemäß § 299 BAO zu beurteilen.

Dazu führt der Unabhängige Finanzsenat aus:

Entscheidend ist nach dem Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO nur, ob der Spruch des aufzuhebenden Bescheides sich als nicht richtig erweist. Eine unzureichende Begründung des aufzuhebenden Bescheides oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des aufzuhebenden Bescheides führte, sind für sich allein kein Grund zur Aufhebung gemäß § 299 BAO. Freilich kann ein Verfahrensmangel zu einem Spruch des Bescheides geführt haben, der sich als nicht richtig erweist. Grund für die Aufhebung ist aber auch in diesem Fall, dass der Spruch sich als nicht richtig erweist.

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist verschuldensunabhängig und setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus.

„Gewissheit der Rechtswidrigkeit“ liegt vor, wenn die steuerlichen Auswirkungen von Feststellungen, die das Finanzamt **auf der Grundlage der Ergebnisse eines Ermittlungsverfahrens** getroffen hat, zu einer anderen als der bisher bescheidmäßig festgesetzten Abgabenschuld führen. Nicht hingegen bedeutet „Gewissheit der Rechtswidrigkeit“ in diesem Zusammenhang, dass die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides zwischen Finanzamt und Abgabepflichtigen unstrittig sein muss (vgl. RV/0215-G/06).

Wenn allerdings der Abgabepflichtige im Erstverfahren zur Abgabe von Steuerklärungen aufgefordert wird, die Einreichung aber zunächst unterlässt – wobei es gleichgültig sein muss, warum dies nicht geschehen ist – ist die Abgabenbehörde gem. § 184 BAO berechtigt, eine Schätzung durchzuführen. Das Ergebnis ist ein von der Abgabenbehörde – dem Grunde und der Höhe nach – zu begründendes Schätzungsergebnis. Das Erstverfahren wurde ordnungsgemäß vom Finanzamt durchgeführt. Dagegen hätte ein Rechtsmittelverfahren eingeleitet werden können. Dies wurde unterlassen.

Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85 BAO) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Wie ausgeführt vermeint die steuerliche Vertretung ein solches Anbringen in der Übermittlung der Steuererklärung hinsichtlich Einkommensteuer 2005 vom 09. August 2007(elektronisch) bzw. vom 28. August 2007(postalisch, weil elektronisch fehlgeschlagen) – **dies alles nach rechtskräftiger Schätzung vom 11. April 2007** – als Antrag gemäß § 299 BAO, der eine Entscheidungspflicht im Sinne des § 311 BAO auslöse, zu betrachten.

Die Einkommensteuer 2005 ist rechtskräftig entschieden (Schätzungsbescheid vom 11. April 2007). Die **nach der Schätzung eingereichte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 (relevant in diesem Verfahren war nur die Einkommensteuer) stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates** kein Anbringen im Sinne des § 85 BAO dar:

Das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 (jedes Verfahren ist gesondert zu betrachten, und daher gehen die Argumente hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 ins Leere) wurde durch den Schätzungsbescheid vom 11. April 2007 abgeschlossen.

Ob ein Fall einer Durchbrechung der Rechtskraft (zB im Wege des § 303 Abs. 1 BAO - vgl. RV/1203-L/09)vorliegt, wird sich durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeigen.

Nun wird teilweise **auch die Entscheidungspflicht für im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehene Anbringen** (vgl. Ritz, ÖStZ 1988, 243, Stoll, BAO, 2999) bejaht.

Dies wird zum einen aus dem Grundsatz der verfassungskonformen Interpretation , der eine weite Auslegung des § 311 Abs. 1 BAO erfordere, und zum anderen aus der legistischen Neuformulierung des § 311 Abs. 1 BAO (Wegfall des Passus „in Abgabenvorschriften vorgesehene“), abgeleitet. **Dies gilt allerdings nur für Fälle, in denen die behördliche Erledigung nicht im Ermessen liege, wenn also die Behörde auch ohne Anbringen zur Bescheiderlassung verpflichtet wäre.**

Genau ein solcher Fall liegt aber hier **nicht** vor. Denn die Verfügung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes („kann“) im **Ermessen der Behörde** (Ritz in BAO³, § 299, Tz 1, TZ 52 ff).

Der Spruch des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides vom 11. April 2007 ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates klar. Zweifel über den Inhalt des Spruches liegen nicht vor. Würden Zweifel vorliegen, müsste dieser iSd angewendeten Gesetzes ausgelegt werden („gesetzeskonforme“ Bescheidauslegung, VwGH 25.05.1992, 91/15/0085, vom 24.09.1996, 93/13/0018, und vom 29.01.2004, 2002/15/0081, 2003/15/0081).

Ob das Ergebnis des Schätzungsbescheides vom 11. April 2007 inhaltlich unrichtig (in dem Sinne, dass die Bemessungsgrundlagen unrichtig sind, weil diese etwa mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht übereinstimmen bzw. der Lebenserfahrung widersprechen), ist eine Frage des Sachverhaltes, den der Abgabepflichtige schon im ersten rechtskräftig beendeten Verfahren (zB in den Steuerklärungen) hätte darlegen können. Dies wurde aber unterlassen.

Eine amtswegige Behebungspflicht (und zwar des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides vom 11. April 2007) gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor.

In Situationen, in denen die Fehlerhaftigkeit des Bescheides von der antragstellenden Partei verursacht wurde, wird **der Ermessensspielraum die Behörden dazu berechtigen, eine begünstigende Bescheidänderung nicht vorzunehmen** (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 59, mit Hinweis auf Mang (SWI 2004, 491).

Daher kann es auch **keine Verletzung der Entscheidungspflicht** geben.

Wenn es aber auch **kein devolvierbares Anbringen** gibt sowie eine **amtswegige Aufhebungspflicht (Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde) nicht existiert**, kann auch keine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde I. Instanz begründet werden. Ein Übergang der Zuständigkeit auf die Abgabenbehörde II. Instanz ist damit aber auch ausgeschlossen.

Der gegenständliche Devolutionsantrag unterliegt aber dennoch der Entscheidungspflicht des Unabhängigen Finanzsenates. Denn ein Devolutionsantrag ist selbst dann zurückzuweisen, wenn überhaupt keine Entscheidungspflicht besteht (vgl. Ritz, BAO³, § 311 Tz. 41).

Der eingebrachte Devolutionsantrag war daher zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, 311 Tz. 41). Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.

Linz, am 13. Oktober 2010