



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, Wohnort, vom 10. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 4. Mai 2010 betreffend Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages (§ 303 Abs. 1 BAO) vom 29. Oktober 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 12. Jänner 1993 setzte das Finanzamt Innsbruck den gesamten, am dortigen Abgabenkonto des Bw. (Steuernummer 81-aaa/aaaa) aushaftend gewesenen, aus Abgaben der Zeiträume 1989 bis 1992 (fällig zwischen 1990 und 1992) bestandenen Steuerrückstand in Höhe von S 476.615,00 vor dem Hintergrund einer vom Abgabepflichtigen damals verbüßten Haftstrafe von der Einbringung aus. Dies mit der Folge, dass besagtes Abgabenkonto mit Ende dieses Tages einen Nullsaldo auswies.

Am 10. Oktober 2005 nahm das für die Abgabenerhebung des Bw. mittlerweile zuständig gewordene Finanzamt Salzburg-Stadt die Einbringung für diesen bis dahin ununterbrochen ausgesetzt gewesenen Abgabenzurückstand wieder auf und bezog deshalb die fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bw. der Jahre 1989 bis 1992 im Gesamtbetrag von € 34.636,97 mit Lastschriftbuchungen selben Tages wieder in die laufende Kontogebärung zur dortigen Steuernummer 91-bbb/bbbb ein. Aufgrund dieser Lastschriftbuchungen vom 10. Oktober

2005, über die der Bw. mittels Buchungsmittelung Nr. 3/1-3 informiert wurde, kam es am zuvor positiven Abgabenkonto (Guthaben per 09.10.2005 iHv. € 639,89) zu einem Rückstand in Höhe von € 33.997,08.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2005 legte der Bw. beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Vorbehalt weiterer rechtlicher Schritte gegen die mit „Buchungsmittelung Nr. 3/1 – Buchung 10.10.2005“ für näher angeführte Abgabenschuldigkeiten von gesamt € 34.636,97 verfügte *Wiederaufnahme der Einbringung „Einspruch“* ein und ersuchte aus diesem Anlass auch um Terminbekanntgabe für eine Einsichtnahme in seinen finanzbehördlichen Veranlagungs- und Vollstreckungsakt.

Dieser gegen die Wiederaufnahme der Einbringung (Buchungsmittelung 3/1) gerichtete Einspruch wurde vom Finanzamt Salzburg-Stadt laut Aktenlage mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 13. Juni 2006 unter folgender Begründung zurückgewiesen:

„Da es sich bei der Wiederaufnahme der Einbringung gemäß § 231 BAO um eine verwaltungsinterne Maßnahme handelt, die lediglich eine Buchungsmittelung, aber keinen Bescheid auslöst (VwGH 15.4.1997, 96/14/0001), und der Abgabepflichtige somit keinen Rechtsanspruch auf Nichtwiederaufnahme der Einbringung hat, ist ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme der Einbringung nicht zulässig. Im Übrigen können Sie nach Terminvereinbarung jederzeit Einsicht in den Vollstreckungsakt nehmen.“

Aus dem Bezug habenden, im Einbringungsakt des Bw. abgelegten Rückschein geht hervor, dass diese Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2006 vom Finanzamt als Rsa - Sendung (Eigenhandzustellung) adressiert an den Bw., 5020 Salzburg, ehem. Wohnadresse, versandt und selbigem am 22. Juni 2006 (erster Tag der Abholfrist) durch Hinterlegung beim Postamt 5020 Salzburg zugestellt wurde. Hinweise, dass diese Sendung vom Hinterlegungsamt infolge Nichtbehebung innerhalb der Hinterlegungsfrist an das bescheiderlassende Finanzamt retourniert worden wäre, sind dem Einbringungsakt nicht entnehmbar.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2008 stellte der Bw. beim für ihn nunmehr zuständigen Finanzamt Braunau Ried Schärding (Steuernummer 41-ccc/cccc) gemäß § 303 Abs. 1 BAO den Antrag auf „Wiederaufnahme des Wiederaufnahmeverfahrens vom 10.10.2005 und auf Aufhebung der am 10.10.2005 anlässlich dieses rechtswidrigen Wiederaufnahmeverfahrens für näher aufgelistete Abgaben der Jahre 1989 bis 1992 von gesamt € 34.636,92 (gemeint wohl: € 34.636,97) erfolgten Festsetzungen unter gleichzeitiger Gutschrift dieses Betrages auf seinem Abgabenkonto“. Antragsbegründend brachte er darin unter Anschluss von Kopien des Berufungsschriftsatzes vom 17. Oktober 2005 und der Buchungsmittelung Nr. 3/1-3 folgendermaßen vor:

„1. Die örtliche und sachliche Zuständigkeit der angerufenen Finanzbehörde ergibt sich aus dem § 305 Abs. 2 BAO.

2. Im Jahre 2005 hat das Finanzamt Salzburg-Stadt oben stehende Wiederaufnahme von Abgabenschuldigkeiten unter dem Hinweis - Wiederaufnahme einer Einbringung - am Abgabenkonto des Abgabepflichtigen gebucht. Die Abgabenschuldigkeiten stammen aus den Jahren 1989 und 1990, es ist sohin gem. § 207 BAO bereits spätestens im Jahre 1996 Verjährung eingetreten gewesen. Selbst wenn man großzügig eine im Jahr 1991 durchgeführte Pfändung als nach außen hin erkennbare Amtshandlung bewerten würde, hätte sich die Verjährungsfrist allenfalls um ein Jahr verlängert, es wäre sohin die Verjährung der veranlagten Abgaben im Jahr 1997 eingetreten.

Die Wiederaufnahme der Abgabeneinbringung durch das Finanzamt Salzburg-Stadt im Jahr 2005 war sohin unzulässig und rechtswidrig. Gem. § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme ausgeschlossen.

3. Die durch Wiederaufnahme der Abgabeneinhebung vorgeschriebenen Steuerbeträge aus 1989 und 1990 unterlagen sogar bereits der absoluten Verjährung gem. dem Steuerreformgesetz 2005 (StRefG 2005, BGBI. 2004/57 vom 4. Juli 2004). Die absolute Verjährung ist im Jahr 2001 rechtswirksam eingetreten.

4. Die Rechtzeitigkeit zur Antragstellung eines Wiederaufnahmeverfahrens ist gegeben, da der Abgabepflichtige gegen die rechtswidrige Wiederaufnahme im Jahr 2005 frist- und formgerecht Berufung erhoben hat (Beweis: beiliegendes Schreiben vom 17. Oktober 2005), eine Berufungsvorentscheidung ist dem Abgabepflichtigen bis dato nicht zugestellt worden. Weiters wurde dem Abgabepflichtigen die in der Berufung vom 17.10.2005 beantragte Akteneinsicht in seinen Steuerakt zur Ausfertigung eines ergänzenden Berufungsvorbringens von der Finanzbehörde Salzburg-Stadt rechtswidrig verweigert.

5. Die im § 303 Abs. 1 BAO angeführten Gründe zur Bewilligung eines Wiederaufnahmeverfahrens kommen nicht zur Anwendung, da das angefochtene Wiederaufnahmeverfahren der Behörde 2005 rechtsunwirksam auf Grund eingetretener Verjährung war, und bei richtiger rechtlicher Bewertung durch den handelnden Finanzbeamten die Verjährung der Abgabenforderung leicht erkennbar gewesen wäre. Das Wiederaufnahmeverfahren ist sohin alleine zur Wahrung des Gesetzes zulässig.“

Mit Bescheid vom 4. Mai 2010 wies das angerufene Finanzamt den „Antrag auf Wiederaufnahme – Aufhebungsantrag vom 28. Oktober 2008“ aus nachstehenden Gründen als unzulässig zurück: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO setze ua. ein mit Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus. Diese Anspruchsvoraussetzung fehle im vorliegenden Fall jedoch, weil es sich konkret um eine „Wiederaufnahme einer ausgesetzten Einbringung iSd. § 231 BAO“ handle, die nicht bescheidmäßig zu verfügen gewesen wäre.

Mit elektronischer Eingabe vom 10. Juni 2010 legte der Bw. gegen diesen erstinstanzlichen Zurückweisungsbescheid fristgerecht Berufung ein, beantragte darin ua., seinem Antragsbegehren vom 29. Oktober 2008 in Stattgabe dieser Berufung Folge zu geben, und brachte rechtsmittelbegründend wie folgt vor:

„Die Begründung der Behörde ist unzulässig. Die angefochtenen Abgabenvorschreibungen waren nicht gemäß § 231 BAO ausgesetzt, sondern verjährt. Eine Zustellung der Bescheide ist niemals erfolgt. Ebenso ist kein Einbringungsversuch durch die Finanzbehörde Innsbruck unternommen worden. Die Wiederaufnahme der Abgabeneinbringung ist nach allgemeiner Verjährung mit Bescheid gemäß 303 BAO erfolgt, sohin ist dieser Bescheid anfechtbar.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme sind sohin gegeben.“

Anfang Juli 2010 legte das Finanzamt diese Berufung unter entsprechender Verständigung des Rechtsmittelwerbers unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte aus diesem Anlass Rechtsmittelabweisung.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens wurden der Rechtsmittelbehörde aufforderungsgemäß noch der Veranlagungs- und Einbringungsakt des Bw. nachgereicht. Im vorgelegten Einbringungsakt sind über den oben festgestellten Sachverhalt hinaus ua. auch folgende, während aufrecht gewesener Aussetzung der Einbringung (12. Jänner 1993 bis 10. Oktober 2005) von Einbringungsorganen der involvierten Finanzämter durchgeführte Amtshandlungen dokumentiert:

- elektronische Anfragen für den Bw. beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger am 13.12.1995, 08.01.1996, 28.11.1997, 05.11.1998, 06.10.1999, 01.03.2000, 06.09.2001, 10.01.2002, 14.02.2002 und 13.01.2004
- nach Vorladung zwecks Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse persönliche Vorsprache des Bw. bei der Einbringungsstelle des FA Innsbruck am 26.04.1994
- telefonische Meldeamtsanfrage für den Bw. bei der Bundespolizeidirektion Innsbruck am 15.02.2002
- elektronische Anfrage für den Bw. beim Zentralen Melderegister am 13.01.2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3 leg. cit.), außer

1. in der Berufung (§ 250 leg. cit.), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 leg. cit.) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 leg. cit.) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über eine in die Referenzzuständigkeit fallende Berufung eine mündliche Verhandlung (nur dann) stattzufinden, wenn es

1. in der Berufung (§ 250 leg. cit.), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 leg. cit.) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 leg. cit.) beantragt wird oder
2. der Referent (§ 270 Abs. 3 leg. cit.) für erforderlich hält.

Der vorliegende Fall ist dadurch gekennzeichnet, dass der Bw. beim für ihn nunmehr zuständigen Finanzamt Braunau Ried Schärding mit Eingabe vom 29. Oktober 2008 gestützt auf § 303 Abs. 1 BAO den Antrag gestellt hat, das „Wiederaufnahmeverfahren des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 10. Oktober 2005“, anlässlich dessen es ihm gegenüber zu Abgabenfestsetzungen für näher aufgelistete Abgaben der Jahre 1989 bis 1992 im Gesamtbetrag von € 34.636,97 gekommen sei, wegen anhaftender Rechtswidrigkeit wieder aufzunehmen und aus diesem Anlass die konkreten Abgabenfestsetzungen unter Gutschrift des genannten Betrages auf seinem Abgabenkonto insgesamt aufzuheben. Zur Antragsuntermauerung brachte er dabei sinngemäß zusammengefasst vor, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens iSd. § 303 BAO gemäß § 304 BAO nur bis zum Verjährungseintritt zulässig sei, ihm anlässlich der Verfahrenswiederaufnahme vom 10. Oktober 2005 jedoch Abgaben betreffend die Jahre 1989 und 1990 vorgeschrieben worden seien, für die bereits davor Bemessungsverjährung eingetreten wäre. Das Recht zur Festsetzung dieser Abgaben wäre im Hinblick auf §§ 207 iVm. 209 Abs. 1 BAO nämlich spätestens im Jahr 1997 verjährt, die absolute Verjährung aufgrund des § 209 Abs. 3 BAO im Jahr 2001 eingetreten.

Mit dem angefochtenen Verfahrensbescheid vom 4. Mai 2010 (Ritz, BAO³ § 94 Rz. 8) hat das belangte Finanzamt diesen Wiederaufnahme- und Aufhebungsantrag iSd. § 303 f BAO unter Begründung, dass er mangels Vorliegens des Tatbestandserfordernisses „durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren“ unzulässig sei, *zurückgewiesen*.

Mit der dagegen erhobenen entscheidungsgegenständlichen Berufung begeht der Bw., seinem für das „Wiederaufnahmeverfahren vom 10.10.2005“ gestellten Wiederaufnahmenantrag unter gleichzeitiger Aufhebung der damals erfolgten Abgabenfestsetzungen von gesamt € 34.636,97 in Stattgabe der Berufung Folge zu geben.

Demgegenüber beantragt das belangte Finanzamt, diese Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die für den vorliegenden Berufungsfall ua. maßgeblichen Bestimmungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens lauten wie folgt:

§ 303 BAO idgF BGBI. I Nr. 97/2002:

(1) 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 sonst wie 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 hiefür 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.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist ...zulässig ...

§ 303a BAO idgF BGBl. I Nr. 20/2009:

Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

§ 304 BAO idgF BGBl. I Nr. 57/2004:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

§ 305 BAO idgF BGBl. Nr. I 34/2010:

(1) *Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.*

(2) *Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.*

§ 307 BAO idgF BGBl. I Nr. 20/2009:

(1) *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.*

(2) *aufgehoben durch BGBl. Nr. I 97/2002*

(3)...

Mit dem Spruch des angefochtenen Zurückweisungsbescheides hat das angerufene Finanzamt Braunau Ried Schärding (§ 303 Abs. 3 BAO) über den Wiederaufnahme- und Aufhebungsantrag iSd. § 303 Abs. 1 BAO vom 29. Oktober 2008 unter Bejahung seiner Entscheidungskompetenz in rechtskraftförmiger Form *nur* über die Zulässigkeit dieses Antrages abgesprochen.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass sich der konkrete Wiederaufnahmeantrag auf das „Wiederaufnahmeverfahren vom 10.10.2005“, also auf Maßnahmen bezieht, die Jahre vor dieser Antragstellung vom Finanzamt Salzburg-Stadt durchgeführt wurden.

Da der Bw. seinen Wohnsitz laut ZMR-Abfrage am 31. Juli 2006 an die aktuelle Adresse und damit in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärding verlagert hat, war es daher mit Blick auf § 305 Abs. 2 BAO rechtskonform, dass dieses Finanzamt erstinstanzlich über den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag entschieden hat.

Zur Entscheidung über die Berufung gegen den angefochtenen Zurückweisungsbescheid ist demnach der Unabhängige Finanzsenat, Senat 7 der Außenstelle Linz, zuständig (§ 260 BAO; verlautbare Geschäftsverteilung des UFS).

Da der Bw. keine Anträge iSd. §§ 282 Abs. 1 Z 1 und 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt, und dieser Berufungsfall auch nicht zu einem Vorgehen iSd. Ziffern 2 dieser Bestimmungen veranlasst hat, obliegt die Entscheidung über gegenständliche Berufung konkret der fertigenden Refe-

rentin namens des Berufungssenates. Eine mündliche Berufungsverhandlung war aus vorgenannten Gründen nicht durchzuführen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Formalerledigung der Berufung etwa durch Zurückweisung; kassatorische Berufserledigung) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen, und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei der Entscheidung über eine Berufung gegen einen erstinstanzlichen Zurückweisungsbescheid ist „Sache“, über die die Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzusprechen hat, die *Rechtmäßigkeit der Zurückweisung des Parteianbringens*. Durch diese „Sache erster Instanz“ ist auch ihre Änderungsbefugnis iSd. § 289 Abs. 2 BAO begrenzt, sodass ein angefochtener Zurückweisungsbescheid selbst im Falle stattgebender Berufungserledigung nur ersatzlos behoben werden kann.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass sich die funktionelle Zuständigkeit der Berufungsbehörde gegenständlich in der Prüfung jener prozessualen Fragen erschöpft, die die formelle Antragserledigung des Finanzamtes berühren.

Auf das Sachbegehren des Bw. kann anlässlich dieser Berufungsentscheidung nicht eingegangen und auch keine Sachentscheidung getroffen werden, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz damit über den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag unter Inanspruchnahme einer ihr nicht zukommenden Zuständigkeit erstmals inhaltlich absprechen und sie dadurch diese Berufungsentscheidung mit Rechtswidrigkeit belegen würde.

Damit konnte aber dem vorliegenden Berufungsbegehren zunächst schon deshalb nicht im beantragten Sinn Rechnung getragen werden, weil dieses Begehren aktenkundig auf inhaltliche Erledigung des erstinstanzlich zurückgewiesenen Wiederaufnahmeantrages gerichtet ist (Ritz, BAO³, § 250 Rz. 10; VwGH 02.03.2006, 2005/15/0125; VwGH 22.09.1992, 92/14/0162; UFS 22.04.2010, RV/0658-I/09).

Was nunmehr die im Rahmen dieser Entscheidung zu klärende Frage der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Zurückweisungsbescheides betrifft, so ist vorweg festzuhalten, dass die auf Antrag und von Amts wegen zulässige Wiederaufnahme des Verfahrens teleologisch darauf abzielt, ein rechtskräftig abgeschossenes Verfahren, dem Mängel anhaften, unter Durchbrechung der Rechtkraft und Aufhebung des verfahrensabschließenden Bescheides zu beseitigen, und durch Erlassung eines neuen Sachbescheides zu sanieren.

In Umsetzung dieses Normzweckes fordert daher schon der Einleitungssatz des § 303 Abs. 1 BAO für die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag, dass sich der Wiederaufnahmeantrag auf ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren beziehen, der Bescheid formell rechtskräftig (vgl. Rechtsmittel nicht oder nicht mehr zulässig), und dem Antragsteller im so beschaffenen antragsbetroffenen Verfahren Parteistellung zugekommen sein muss.

Auch die weiterführenden Bestimmungen der §§ 303 Abs. 1 lit. a und c, 303 Abs. 2, 304 lit. b, 305 Abs. 1 und 307 Abs. 1 BAO lassen wortlautgemäß keinen Zweifel, dass nur mittels Bescheid, also durch individuellen, hoheitlichen, normativen, im Außenverhältnis ergangenen Verwaltungsakt (Ritz, BAO³ § 92 Rz. 1) beendete Verfahren einer Wiederaufnahme iSd. § 303 f BAO zugänglich sind.

Aus dem Vorbringen im Wiederaufnahmeantrag und im Berufungsschriftsatz leuchtet hervor, dass der Bw. aus dem Hinweis „Wiederaufnahme einer Einbringung“ anlässlich der antragsbetroffenen Abgabenbuchungen auf seinem Konto vom 10. Oktober 2005 offenkundig ableitet, dass es sich bei diesen Lastschriftbuchungen von gesamt € 34.636,97 um (neuerliche) Abgabenfestsetzungen für die Zeiträume 1989 und 1990 anlässlich einer amtswegigen Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO gehandelt hätte, die jedoch im Hinblick auf § 304 BAO iVm. §§ 207 f BAO wegen bereits davor eingetretener Bemessungsverjährung nicht mehr zulässig gewesen seien. Unter dieser Annahme geht der Bw. vorbringensgemäß weiters davon aus, dass zu den finanzbehördlichen Maßnahmen vom 10. Oktober 2005 Bescheide erlassen, ihm diese bisher aber nicht zugestellt worden, und damit die Anspruchsvoraussetzungen für die insoweit beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens insgesamt, also auch in Ansehung des Tatbestandserfordernisses „durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren“, erfüllt seien. Mit diesen Einschätzungen ist der Bw. jedoch aus folgenden Gründen insgesamt nicht im Recht.

Aus seinem elektronischen Einbringungsakt geht nämlich aufgrund dortiger Maßnahmenanmerkung „AEW vom 07.10.2005“ in Übereinstimmung mit der Geschäftsfallkennzeichnung „96“ bei den Lastschriftbuchungen vom 10. Oktober 2005, die von der Finanzverwaltung für Buchungen bei Beendigung einer Aussetzung der Abgabeneinbringung verwendet wird, zweifelsfrei hervor, dass es sich bei den vom konkreten Wiederaufnahmeantrag betroffenen Lastschriftbuchungen nicht, wie der Bw. aufgrund teilweiser terminologischer Übereinstimmung vermeint, um eine amtswegige Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO, sondern, worauf bereits das belangte Finanzamt im angefochtenen Bescheid zu Recht hingewiesen hat, um eine „Wiederaufnahme der Einbringung“ iSd. § 231 Abs. 2 BAO gehandelt hat.

§ 231 BAO idgF des BGBI. Nr. 194/1961 lautet wie folgt:

(1) Die Einbringung fälliger Abgaben kann ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen

erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Das gleiche gilt, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zu dem einzubringenden Betrag stehen würde.

(2) Wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Einbringung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist (§ 238) wegfallen, ist die ausgesetzte Einbringung wieder aufzunehmen.

Die Aussetzung der Einbringung fälliger Abgaben wie der *contrarius actus* der Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung sind, wie sich aus der gesetzessystematischen Stellung des § 231 in der Bundesabgabenordnung (6. Abschnitt: Einhebung von Abgaben) ergibt, keine Festsetzungs-, sondern *Einhebungsmaßnahmen*. Anlässlich einer Wiederaufnahme einer ausgesetzten Einbringung sind demnach, was durch den Verweis im § 231 Abs. 2 BAO auf § 238 BAO auch ausdrücklich zum Ausdruck kommt, die Einhebungsverjährungsbestimmungen des § 238 BAO maßgeblich. Die Normen zur Festsetzungsverjährung (§§ 207 f BAO) sind insoweit unbeachtlich.

Die Verfügung der Aussetzung der Einbringung, auf die kein Rechtsanspruch besteht, ist ins behördliche Ermessen gestellt (vgl. „kann ausgesetzt werden“), ändert nichts an der Fälligkeit und Vollstreckbarkeit und führt insbesondere auch nicht zum Erlöschen der betroffenen Abgabenschuldigkeiten (Ritz, BAO³ § 231 Rz. 4).

Im Unterschied dazu ist der Behörde iZm. der *Wiederaufnahme einer ausgesetzten Einbringung* kein Ermessensspielraum eingeräumt. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen iSd. § 231 Abs. 2 BAO vor (Wegfall der für die Einbringungsaussetzung maßgeblich gewesenen Umstände und Nichteintritt der Einhebungsverjährung), dann ist die Abgabenbehörde dazu verpflichtet, die Abgabenaussetzung zu beenden, und das Einbringungsverfahren insoweit (wieder) in Gang zu setzen (vgl. „ist wieder aufzunehmen“).

Gegenständlich hat das Finanzamt Innsbruck am 12. Jänner 1993 in den Jahren 1990 bis 1992 fällig gewesene Abgabenschuldigkeiten des Bw. aus den Zeiträumen 1989 bis 1992 im Gesamtbetrag von € 34.636,97 aufgrund damals aussichtloser Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner gemäß § 231 Abs. 1 BAO von der Einbringung ausgesetzt.

Am 10. Oktober 2005 hat das für den Bw. damals zuständig gewesene Finanzamt Salzburg-Stadt das Einbringungsverfahren für die vorgenannten, bis dahin ununterbrochen einbringungsausgesetzt gewesenen Abgabenrückstände wieder aufgenommen und diese fälligen Abgabenschuldigkeiten deshalb mit Buchungen selben Datums dem Abgabenkonto des Bw. wieder angelastet, wovon dieser erwiesenermaßen mit Buchungsmitteilung Nr. 3/1-3 verständigt wurde.

Die *Aussetzung der Einbringung fälliger Abgaben* wie auch die *Wiederaufnahme der Abgabeneinbringung* sind behördeninterne Vorgänge (VwGH 15.04.1997, 96/14/0001; VwGH 12.06.1990, 90/14/0100), die formlos, also jeweils *ohne Bescheiderlassung*, vonstattengehen (VwGH 15.04.1997, 96/14/0001; VwGH 31.03.2003, 97/14/0128).

Für den Abgabenschuldner sind Maßnahmen iSd. § 231 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO demnach nur dadurch erkennbar, dass die betroffenen Abgabenschuldigkeiten im ersten Fall durch entsprechende Buchungen (Geschäftsfallcode 93) aus der laufenden Gebarung des Abgabenkontos herausgenommen, im zweiten Fall durch Lastschriftbuchungen (Geschäftsfallcode 96) wieder in die laufende Gebarung einbezogen, und über diese Buchungen Buchungsmitteilungen zugesendet werden (Ritz, BAO³ § 231 Rz. 3).

Buchungsmitteilungen (Lastschriftanzeigen) haben laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der insoweit auf den Wortlaut des § 227 Abs. 4 lit. a BAO und des § 228 BAO zurückgreift, *keinen Bescheidcharakter*, sondern sind bloße Verständigungen ohne normative Wirkung, die den Abgabepflichtigen über Art, Höhe und Zeitpunkt der Abgabenzahlungsverpflichtung informieren (VwGH 26.09.1985, 85/14/0127; VwGH 27.03.1996, 92/13/0299; VwGH 24.02.1999, 98/13/0234; UFS 22.05.2007, RV/0703-W/06).

Damit ist aber hier als Ergebnis dieser Ausführungen festzuhalten, dass der Wiederaufnahmeantrag des Bw. vom 29. Oktober 2008 auf eine Einhebungsmaßnahme, nämlich auf die *Wiederaufnahme der ausgesetzten Abgabeneinbringung vom 10. Oktober 2005*, gerichtet war, über die nach geltender Rechtslage *kein Bescheid* zu ergehen hatte und auch nicht ergangen ist.

Diese Feststellung führte im vorliegenden Fall bereits dazu, dass dem Einspruch (Berufung) des Bw. vom 17. Oktober 2005 gegen diese Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung mangels Aktivlegitimation des Einspruchswerbers der Erfolg versagt geblieben ist.

Soweit der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren in diesem Zusammenhang ua. auch moniert, dass über seinen Einspruch vom 17. Oktober 2005 bislang nicht entschieden, und ihm zudem vom damals zuständig gewesenen Finanzamt Salzburg-Stadt auch die beantragte Einsichtnahme in seine Steuerakten rechtswidrig verweigert worden wäre, ist ihm an dieser Stelle die vorliegende Aktenlage entgegen zu halten, die dieses Vorbringen nicht deckt.

Sie weist nämlich aus, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt über den angesprochenen Einspruch des Bw. am 13. Juni 2006 mittels Zurückweisungsbescheid (Berufungsvorentscheidung) abgesprochen, dabei auch auf die jederzeitige Möglichkeit zur Akteneinsicht nach vorangegangener Terminvereinbarung hingewiesen hat, und dass diese Berufungsvorentscheidung dem Bw. am 22. Juni 2006 durch Hinterlegung beim Postamt 5020 Salzburg wirksam zugestellt worden ist.

Aus der Wortfolge „dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens“ im § 303 Abs. 1 BAO geht außer dem Anspruchserfordernis eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens zudem hervor, dass antragsbefugt iSd. § 303 Abs. 1 BAO die Partei ist.

§ 78 BAO bestimmt in diesem Zusammenhang wie folgt:

(1) Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Berufungsverfahren auch jeder, der eine Berufung einbringt (Berufungswerber), einem Berufungsverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Berufungswerber zu sein, einen Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) gestellt hat.

(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

- a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);
- b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermeßbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insofern, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

Dem durch § 78 BAO ausgefüllten Parteibegriff kommt deshalb maßgebliche Bedeutung zu, weil bestimmte subjektive Rechte nur der Partei zukommen (Ritz, BAO³ § 78 Rz. 8).

Der Parteibegriff des § 303 Abs. 1 BAO entspricht dem des § 78 leg. cit. (Ritz, BAO³ § 303 Rz. 33).

Aus diesen Bestimmungen ist in Gesamtschau zu gewinnen, dass das Recht, einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu stellen, *nur der Partei eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens*, also dem-/denjenigen zusteht, der/die in einem durch Bescheid rechtskräftig beendeten Verfahren Parteistellung gehabt hat/haben.

Dieses durch grammatischen und systematisch-logische Interpretation des § 303 Abs. 1 BAO erzielte Auslegungsergebnis steht auch im Einklang mit dem Normzweck der Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag, nämlich einer Partei, die sich durch einen nicht (mehr) mit dem ordentlichen Rechtsmittel der Berufung bekämpfbaren Bescheid in subjektiven Rechten verletzt erachtet, mit diesem Rechtsbehelf ein taugliches Instrumentarium zur Rechtskraftdurchbrechung und Beseitigung allfälliger Verfahrensmängel zu verschaffen.

Der beurteilungsgegenständliche Wiederaufnahmeantrag bezieht sich unstrittig auf die am 10. Oktober 2005 verfügte Wiederaufnahme der ausgesetzt gewesenen Abgabeneinbringung (§ 231 Abs. 2 BAO), über die als Ergebnis obiger Ausführungen *kein Bescheid* ergangen ist.

Wenn nun ein Wiederaufnahmeantrag zulässigerweise nur von einer Partei eines durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens gestellt werden kann, es dem Bw. aufgrund der Formlosigkeit des antragsbetroffenen Verfahrens iSd. § 231 Abs. 2 BAO vom 10. Oktober 2005 aber am gesetzlichen Erfordernis der *Parteistellung in einem durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren fehlt, war er demnach zur Stellung des Wiederaufnahmeantrages vom 29. Oktober 2008 nicht antragsbefugt iSd. § 303 Abs. 1 BAO.*

Angesichts dieser Rechtsbeurteilung kann es damit aber nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn das belangte Finanzamt den auf die „Wiederaufnahme der ausgesetzten Abgabeneinbringung vom 10. Oktober 2005“ gerichteten Wiederaufnahmeantrag des Bw. vom 29. Oktober 2008 mit dem angefochtenen Verfahrensbescheid zurückgewiesen hat. Erweist sich nämlich ein Anbringen als unzulässig, dann ist nicht ab-, sondern zurückzuweisen. Unzulässig ist ein Anbringen aber ua. auch dann, wenn es wie im vorliegenden Fall an der Antragslegitimation des Antragswerbers mangelt (Ritz, BAO³ § 311 Rz. 11 mit Verweis auf VwGH 26.06.2003, 2003/16/0030 und VwGH 21.12.1970, 1081/69, 1377/79).

Dieser festgestellte bzw. bestätigte Unzulässigkeitsgrund hat zur Folge, dass im Rahmen dieser Entscheidung nicht weiter untersucht werden muss, ob der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag iSd. weiteren Zulässigkeitserfordernisses des § 303 Abs. 2 BAO rechtzeitig gewesen ist. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Antragsvorbringen selbst (Prüfung von Wiederaufnahmsgründen) muss schon aus den bereits oben angeführten Gründen unterbleiben.

Da der Bw. im vorliegenden Fall mangels Parteistellung in einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nicht antragslegitimiert iSd. § 303 Abs. 1 BAO gewesen ist, war somit die gegenständliche Berufung spruchgemäß unter Bestätigung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides vom 4. Mai 2010 als unbegründet abzuweisen (VwGH 27.02.1995, 94/16/0007; VwGH 14.12.1993, 93/14/0130; VwGH 24.09.2002, 2001/16/0603; UFS 18.05.2009, RV/1652-W/09; UFS 23.11.2006, RV/0348-W/06).

Ob die infolge der Verfügung der Wiederaufnahme der Aussetzung der Einbringung vom 10. Oktober 2005 wieder in die laufende Gebarung einbezogenen Abgabenschuldigkeiten der Zeiträume 1989 bis 1992 aus einhebungsverjährungsrechtlicher Sicht mit Zahlungen, sonstigen Abgabengutschriften oder Abgabenguthaben des Bw. verrechnet bzw. zwangsweise eingebraucht werden durften/dürfen, war anlässlich dieser Berufungsentscheidung über den angefochtenen Wiederaufnahmeantrag zurückweisungsbescheid allerdings nicht zu prüfen.

Zur Klarstellung sei jedoch dazu außerhalb obiger Entscheidungsgründe Folgendes angemerkt:

Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Abgabengebarung wie etwa die Zulässigkeit der Verrechnung von Zahlungen, sonstigen Gutschriften oder Guthaben auf allenfalls verjährte Abgabenschuldigkeiten sind auf Antrag im Abrechnungsbescheidverfahren nach § 216 BAO zu lösen (Richtlinien Abgabeneinhebung RAE Rz. 1832). Im Exekutionsverfahren können anspruchsvernichtende Tatsachen wie etwa Einhebungsverjährung mit Einwendungen gemäß §§ 12, 13 AbgEO geltend gemacht werden (RAE Rz. 1833). Für Zahlungen im Vollstreckungsverfahren auf allenfalls verjährige Abgaben kann ein Rückzahlungsantrag iSd. § 241 Abs. 1 BAO gestellt werden (Ritz, BAO³ § 238 Rz. 25-28).

Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt gemäß § 238 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Einhebungsverjährung wird durch eine Aussetzung der Abgabeneinbringung (§ 231 Abs. 1 BAO) nicht gehemmt, d.h. die Verjährungsfrist des § 238 Abs. 1 BAO läuft unbetroffen davon weiter (Ritz, BAO³ § 238 Rz. 20; RAE Rz. 1857).

Jede nach außen wirksame, unmittelbar oder mittelbar auf die Durchsetzung des Abgabenanspruches gerichtete Amtshandlung wirkt jedoch, selbst wenn sie rechtswidrig sein sollte, verjährungsunterbrechend und führt dazu, dass die Einhebungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen beginnt (§ 238 Abs. 2 BAO; VwGH 07.09.2006, 2006/16/0041; 07.07.2004, 2004/13/0080; 28.11.2001, 96/13/0076). Die Einhebungsverjährung unterliegt im Unterschied zur Festsetzungsverjährung mangels entsprechender gesetzlicher Regelung keiner absoluten Verjährung (Ritz, BAO³ § 238 Rz. 10).

Im gegebenen Zusammenhang wird abschließend ausdrücklich auf die eingangs angeführten, in den Zeitraum der aufrecht gewesenen Aussetzung der Einhebung (12. Jänner 1993 bis 10. Oktober 2005) fallenden finanzbehördlichen Amtshandlungen verwiesen (VwGH 30.09.1997, 95/08/0263; VwGH 07.09.2006, 2006/16/0041; UFS 21.12.2004, RV/0631-W/03; aA UFS 17.03.2004, RV/0063-S/02).

Linz, am 13. Oktober 2010