



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0891-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch die Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 29. Jänner 2009, 17. und 19. August 2010 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2005, Abweisung eines Antrages auf Berichtigung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 gemäß § 293b BAO, sowie Zurückweisung eines Antrages auf Ausstellung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2005 abgewiesen wurde, wird aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Bescheide mit denen der Antrag auf Berichtigung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 gemäß § 293b BAO abgewiesen wurde und der Antrag auf Ausstellung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO zurückgewiesen wurde, werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt ein Wellness- und Fitnesscenter, in dem er im Wesentlichen Fitness- und Hypoxietraining, Fußpflege, Massagen, Solarien und einen Saunabereich anbietet. Mit Schreiben vom 30. Dezember 2008 stellte die steuerliche Vertreterin des Bw den Antrag, die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 nach § 299 BAO aufzuheben und regte hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2005 die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO an und neue Umsatzsteuerbescheide sowie in der Folge auch geänderte Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre zu erlassen. Zur Begründung führte er aus, bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen ab dem Jahre 2005 (richtig: ab dem Jahr 1995) sei übersehen worden, dass hinsichtlich des Steuersatzes seit Beginn des Jahres 1995 insoweit eine neue Rechtslage gegeben sei, als für Thermalbehandlungen - dazu würden auch Umsätze aus einem Saunabetrieb zählen, wie sie die Bw erzielt - nicht der 20%ige Umsatzsteuersatz, sondern nur der 10%ige Steuersatz anzuwenden sei, soweit diese begünstigten Umsätze nicht bloß von untergeordneter Bedeutung zu einer anderen, nicht begünstigten Hauptleistung seien. Bisher seien die Umsätze mit 20% Umsatzsteuer erklärt worden. Nach Berücksichtigung des 10%igen Steuersatzes ergebe sich nach der beiliegenden Aufstellung für die Jahre 1998 bis 2007 insgesamt eine Umsatzsteuerminderung von 31.578,51 €. Da die steuerliche Auswirkung für das obige Begehren im gegenständlichen Falle sehr groß seien, werde ersucht, auch für jene Jahre, für die eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO infolge Ablauf der Einjahresfrist seit Ergehen der betreffenden Umsatzsteuerbescheide nicht mehr möglich sei, eine Wiederaufnahme des Verfahrens bis zum Ablauf der absoluten Verjährungsfrist, zurückgehend bis ins das Jahr 1998, durchzuführen. Selbstverständlich erhöhe die Umsatzsteuerminderung in den jeweiligen Jahren die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, folglich seien auch die entsprechenden Einkommensteuerbescheide anzupassen. Es werde um Stattgabe des Antrages bzw. um Entgegenkommen bei der Anregung auf Wiederaufnahme der Verfahren ersucht.

Der nach § 299 BAO beantragten Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 gab das Finanzamt statt und erließ entsprechend geänderte, neue Abgabenbescheide. Hinsichtlich der vom Bw angeregten Wiederaufnahme der Verfahren hat das Finanzamt mit Bescheid (Abweisung) vom 29. Jänner 2009 „*dem Antrag vom 30.12.2008 betreffend Wiederaufnahme eines Verfahrens zu den Einkommensteuerbescheiden 1998-2005 und Umsatzsteuerbescheiden 1998-2005 nicht stattgegeben*“. In der Begründung wurde entgegnet: Bezüglich der Anregung einer Wiederaufnahme für die Jahre 1998 bis 2005 gemäß

§ 303 Abs. 4 BAO werde ausgeführt, dass eine geänderte rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes oder auch das Hervorkommen von Rechtsirrtümern keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien, die neu hervorkommen. Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, nicht jedoch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzesvorlage eigenständig gewonnen würden. Der Anregung um Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO könne daher nicht entsprochen werden.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 6. Februar 2009 eingebrachten Berufung führte der Bw aus, die Begründung im angefochtenen Bescheid bezieht sich nicht auf die gesetzliche Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO, sondern auf jene des § 303 Abs. 1 BAO, in dem die Gründe für eine Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei (bei deren Zutreffen für die Partei immer ein Rechtsanspruch bestehe) genannt seien. Es werde nochmals betont, dass eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO - also eine amtswegige Wiederaufnahme gewünscht werde, bei der es im Ermessen der Behörde liege, ob einem solchen Ersuchen stattgegeben werden könne oder nicht. Ein subjektives Recht auf eine amtswegige Wiederaufnahme dürfte nicht ohne weiteres ganz allgemein verneint werden. Bei der Ermessensübung sei vorrangig das Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu beachten und zwar unabhängig davon, ob die Auswirkungen zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen gegeben seien. Es könne nicht argumentiert werden - wenn die rechtliche Fehlbeurteilung von Sachverhaltselementen durch Änderung der Verwaltungspraxis, der Rechtsprechung oder durch Unkenntnis der Gesetzeslage entstanden sei – werde eine Wiederaufnahme des Verfahrens (nach Abs. 4) deshalb verhindert, weil diese Fehlbeurteilung durch eine rechtzeitig eingebrachte Berufung (ordentliches Rechtsmittel) hätte geheilt werden können. Innerhalb der Verjährungsfrist steht dem Steuerpflichtigen das Rechtsmittel der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO bzw. eine Neuveranlagung zu, sofern die Auswirkungen seiner Fehlbeurteilung gewichtig seien (dies könne bei einer groben Abschätzung der Steuerdifferenz der Saunaumsätze zwischen 10% und 20 % Steuersatz in der Größenordnung von ca. 25.000 € sicher nicht verneint werden) und nach der Wiederaufnahme des Verfahrens ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis der Besteuerung zu Stande komme, welches letztlich das Ziel jeder Besteuerung sein sollte. Es werde daher nochmals ersucht, der Anregung auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO

stattzugeben und neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2005 zu erlassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unzulässig zurück und führte zur Begründung aus, nach ständiger Rechtsprechung hätten Abgabepflichtige keinen Anspruch auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen. Bei der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO handelt es sich - anders als bei der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 bis 3 BAO - um eine amtswegige Maßnahme. Auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens besteht nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung kein subjektives Recht. Wegen des fehlenden Antragrechtes sei der Antrag auf eine amtswegige Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1998 bis 2005 zurückzuweisen. Wenngleich durch die Abweisung des Anbringens anstelle einer Zurückweisung, der Bw in seinem Rechtschutzinteresse nicht beschwert sei, sei die Abweisung des Anbringens (Anregung auf Wiederaufnahme) im Wege der Berufungsvorentscheidung insoweit zu ändern, als das Anbringen (Anregung einer Wiederaufnahme) des Bw als unzulässig zurückzuweisen sei.

Im Vorlageantrag vom 20. August 2010 brachte der Bw ergänzend vor, obwohl dem Abgabepflichtigen kein Rechtsanspruch auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zustehe, habe die Behörde bei der Erledigung eines solchen Antrages in einer gewissen Weise doch eine Ermessensübung vorzunehmen. Dies sei im Zusammenhang mit der Rechtsrichtigkeit bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Verbindung mit den bei einem Abgabepflichtigen insgesamt gegebenen Umständen und seines abgabenrechtlichen Verhaltens zu sehen.

Neben der oben angeführten Berufung, brachte der Bw mit Schreiben vom 25. September 2009 beim Finanzamt auch einen Antrag auf Berichtigung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2005 (hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer der Vorjahre war zu diesem Zeitpunkt bereits Verjährung eingetreten) nach § 293b BAO ein. Dazu brachte er vor, dieser Antrag werde nur deshalb gestellt, damit für eine diesbezügliche Berichtigung, die Antragsfrist innerhalb der 5-jährigen Verjährungsfrist gewahrt bleibe, falls der Berufung nicht stattgegeben werden sollte. Das Rechtsinstrument des § 293b ermögliche außerhalb der Berichtigungsmöglichkeit nach § 299 BAO für offensichtliche (und von der Behörde übernommene) Unrichtigkeiten (dies sei die Besteuerung der Saunaumsätze in den Jahren 2003 bis 2005 mit 20%, anstatt richtig mit 10%) eine Berichtigung der Bemessungsgrundlagen. Da den Abgabenerklärungen der betreffenden Jahre die Gewinnermittlungen beigelegt worden seien, hätte man aus der Höhe der Saunaumsätze im

Verhältnis zu den tatsächlich erklärten 10%ingen Umsätzen erkennen können, dass letztlich eine unrichtige Besteuerung der Saunaumsätze erfolgt sei.

Diesen Antrag auf Berichtigung nach § 293b BAO wies das Finanzamt mit Bescheid vom 17. August 2010 als unbegründet ab. In den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Jahre erfolge eine Aufgliederung von „Erlösen Handelswaren“ und „Erlöse Dienstleistungen“, es fehlte aber ein Hinweis, welche Erlöse zu 10% bzw. welche zu 20% versteuert worden seien, weshalb erst nach einem über die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahren erkennbar gewesen wäre, dass die Besteuerung der Saunaerlöse in den elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärungen mit 20% versteuert worden sind. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege daher nicht vor.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 21. August 2010 wurde eingewendet, auch ohne Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahren hätte man erkennen können, dass nur die geringfügigen Erlöse „Küche“ von jährlich rd. 2.700 bis 3.000 € in der Umsatzsteuererklärung mit 10% besteuert worden sind, während die mit rd. 30.000 bis 35.000 € erklärten Erlöse „Sauna“ folglich irrtümlich mit 20% besteuert worden sein müssen. Weil die Erklärungen vermutlich als „Soforteingabefälle“ verarbeitet worden seien, sei ein von außen erkennbarer Fehler von der Behörde in die jeweiligen Bescheide übernommen worden, der sehr wohl wegen offensichtlicher Unrichtigkeit berichtigt werden könne. Die Berichtigungsbestimmung nach § 293b BAO könnte nicht nur dann Anwendung finden, wenn eine offensichtliche Unrichtigkeit eines Bescheides sich zu Lasten der Finanzbehörde, sondern auch dann, wenn sich diese zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt habe.

Weiters stellte der Bw mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 den Antrag auf Ausstellung eines Bescheides gemäß § 92 BAO. Dazu führte er aus, nachdem hinsichtlich der Anregung auf eine Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen offensichtlich nicht mittels (rechtsmittelfähigen) Bescheid abzusprechen sei (dessen ungeachtet habe das Finanzamt einen Abweisungsbescheid erlassen), werde im Sinne des § 92 BAO die Erlassung eines rechtsmittelfähigen Bescheides begehrt, in dem festgehalten werde, warum dem Ersuchen um Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen, nicht zugestimmt werden könne.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 19. August 2010 als unzulässig zurückgewiesen. Aus dem Umstand, dass kein Anspruch auf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens bestehe, ergebe sich, dass auch ein Antrag auf Erlassung eines diesbezüglichen Feststellungsbescheides (Feststellung warum keine amtswegige Wiederaufnahme vorgenommen wurde) unzulässig sei.

Dagegen wendete der Bw mit Berufung vom 21. August 2010 ein, man wolle mit einem gemäß § 92 BAO erlassenen und somit rechtsmittelfähigen Bescheid erreichen, dass das Finanzamt feststelle, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen. Dazu reiche der in der Begründung des angefochtenen Bescheides enthaltene Hinweis, dass kein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf eine Feststellung bestehe, warum keine amtswegige Wiederaufnahme vorgenommen worden sei, nicht aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall ist unzweifelhaft, dass vom Bw die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO begeht wird. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Anbringen vom 30. Dezember 2008, indem unter der Bezeichnung „*Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO*“ ersucht wird „*nach Möglichkeit für die Jahre 1998 bis 2005 das Verfahren nach § 303 Abs. 4 wieder aufzunehmen*“ sondern auch aus der gegenständlichen Berufung vom 6. Februar 2009 in dem der Bw ausdrücklich betont, dass eine „*Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO – also eine amtswegige Wiederaufnahme*“ gewünscht wird, „*bei der es im Ermessen der Behörde liegt, ob einem solchen Ersuchen stattgegeben werden kann oder nicht*“.

Anders als bei der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO, auf die der Antragsteller (bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) einen Rechtsanspruch hat, handelt es sich

bei der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 leg.cit. um eine amtswegige Maßnahme, auf die der Abgabepflichtige keinen Rechtsanspruch hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, besteht keine Entscheidungspflicht über auf amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Anbringen. Durch das Unterbleiben der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens kommt eine Verletzung der Rechte des Abgabepflichtigen nicht in Betracht (vgl. VwGH 23.09.2010, [2010/15/0144](#); VwGH 28.10.2009, [2008/15/0209](#); VwGH 08.02.2007, [2004/15/0153](#); VwGH 31.03.2004, [2004/13/0036](#)).

Voraussetzung für die Entscheidungspflicht ist ein in den Abgabenvorschriften vorgesehenes Anbringen im Sinne des § 85 BAO. Darunter ist ein solches zur Geltendmachung von Rechten zu verstehen. § 303 Abs. 4 BAO räumt der Partei ein subjektives Recht auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ein, da in der das Abgabenverfahren regelnden Bundesabgabenordnung zur amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren ein Antrag nicht vorgesehen ist. Eine Anregung auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unterliegt daher auch nicht der Entscheidungspflicht nach § 311 BAO (VwGH 24.01.1996, [95/13/0279](#)). Der angefochtene Bescheid hätte daher gar nicht ergehen dürfen. Da das Finanzamt dennoch die Anregung des Bw auf amtswegige Wiederaufnahme bescheidmäßig abgewiesen hat, war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Aufgrund der Aufhebung des angefochtenen Bescheides kommt zwar der Begründung dieses Bescheides keine Relevanz zu und es ist daher auch nicht erforderlich auf die Einwendungen der Bw inhaltlich einzugehen, trotzdem sei der Vollständigkeit halber angemerkt, dass das Finanzamt – wie vom Bw zu Recht gerügt wird – nicht aus Sicht des Bw zu beurteilen gehabt hätte, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt sondern aus Sicht des Finanzamtes, zumal der Bw eine amtswegige Wiederaufnahme angeregt und nicht einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO gestellt hat.

Soweit der Aktenlage zu entnehmen ist, dürfte für das Finanzamt der Umstand, dass der Bw die Umsätze aus dem Saunabetrieb dem Normalsteuersatz unterworfen hat, durchaus neu gewesen sein, zumal das Finanzamt selbst in der Begründung zum Bescheid vom 17. August 2010 (in dem es über den Antrag des Bw auf Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zu entschieden hatte) ausführt, dass erst nach einem über die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahren erkennbar gewesen wäre, mit welchem Steuersatz die Saunaumsätze besteuert worden sind.

Davon abgesehen, dass ohnedies bereits zum Zeitpunkt der Anregung der amtswegen Wiederaufnahme am 30. Dezember 2009 für einige der beantragten Veranlagungsjahre 1998-2005 eine Wiederaufnahme der Verfahren wegen Verjährung nicht mehr möglich gewesen wäre, setzt eine Wiederaufnahme des Verfahrens aber nicht nur voraus, dass Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorkommen, sondern auch, dass diese neuen Tatsachen geeignet sind einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Unter der Voraussetzung, dass der Bw bezüglich der hier relevanten Saunaumsätze dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen ausgestellt hat, schuldet der Bw für jene Jahre für die er angeblich einen zu hohen Steuerbetrag (20% statt 10%) in den Rechnungen ausgewiesen hat, die Umsatzsteuer bereits aufgrund der Rechnung nach § 11 Abs. 12 UStG, solange er sie nicht gemäß § 16 UStG entsprechend berichtigt. Eine Wiederaufnahme der Verfahren wäre daher schon deshalb nicht möglich gewesen, weil eine Berichtigung der Rechnungen in den Jahren, für die die Verfahren aufgenommen werden sollte, offensichtlich nicht erfolgt ist.

Nur zur Information des Bw sei darauf hingewiesen, dass eine Berichtigung der Rechnungen, die zeitlich an keine Frist gebunden ist und ex nunc wirkt, grundsätzlich immer noch möglich wäre.

Sollte der Bw hingegen keine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen ausgestellt haben und sollte daher eine Steuerschuld aufgrund der Rechnung nicht entstanden sein, wäre (bei Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes) eine Wiederaufnahme der Verfahren zwar grundsätzlich möglich. Da die Umsatzsteuer aber wirtschaftlich von den Kunden des Bw getragen worden ist und eine Rückzahlung der zu viel verrechneten Steuer an die Kunden offensichtlich nicht erfolgt ist, wodurch der Bw (bei einer Abänderung der Bescheide) um die zu Unrecht erhobene Umsatzsteuer bereichert wäre, würde die Rückzahlungssperre des § 239a BAO eine positive Ermessensübung ausschließen, da es aus verfahrensrechtlicher Sicht unökonomisch erschiene, einerseits eine Wiederaufnahme zu verfügen und andererseits eine Gutschrift nach § 239a BAO zu unterlassen.

2) Antrag auf Berichtigung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2005 nach § 293b BAO:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinn dieser Bestimmung muss sich aus den Erklärungen und dem Verwaltungsakt des betreffenden Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 20.5.2010, [2007/15/0098](#) mit Hinweisen auf die Vorjudikatur).

Entscheidungswesentlich ist somit, ob im Streitfall aus den elektronisch eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen in Verbindung mit der übrigen Aktenlage eine offensichtliche Unrichtigkeit erkennbar gewesen ist. Neben den angeführten Abgabenerklärungen wurden vom Bw als Beilage für das jeweils betreffende Jahr eine als „Gewinn-/Verlust-Rechnung“ bezeichnete Ein- und Ausgabenrechnung vorgelegt. Darin sind die Erlöse aufgegliedert in „Erlöse Handelsware“ mit den Untergruppen (Erlöse Handelswaren, Kaffee, Küche, Bier, Wein Limo) und „Erlöse Dienstleistungen“ mit den Untergruppen (Erlöse Massagen, Sauna, Solarium, Body-Fit, Fußpflege, Hypoxitrainer, Gutscheine, Beratung und Organisation). Mit welchem Umsatzsteuersatz die einzelnen Umsätze besteuert worden sind, ist nicht angeführt.

Das Finanzamt konnte daher ohne nähere Prüfung gar nicht erkennen, mit welchem Steuersatz die „Erlöse Sauna“ besteuert worden sind. Aber auch wenn das Finanzamt aufgrund des Umstandes, dass in der Umsatzsteuererklärungen der hier strittigen Jahre 2003-2005 die Summe der unter der Kennzahl 229 zum Steuersatz von 10% erklärten Umsätze jeweils niedriger ist als die in der „Gewinn-/Verlust-Rechnung“ ausgewiesenen „Erlöse Sauna“, darauf schließen hätte können, dass die Saunaumsätze nicht dem 10%igen Umsatzsteuersatz unterzogen worden sind, so hätte es noch einen erheblichen Rechenaufwand bedurft, um

feststellen zu können, ob die Saunaumsätze den Umsatzsteuersatz von 20% oder überhaupt nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden sind. Und selbst wenn das Finanzamt letztlich darauf schließen hätte können, dass der Bw die Saunaumsätze dem Umsatzsteuersatz von 20% unterworfen hat, hätten erst umfangreiche Sachverhaltsermittlungen stattfinden müssen, um feststellen zu können, ob die erklärten Saunaumsätze zu Recht dem Normalsteuersatz von 20% unterzogen worden sind oder ob sie dem begünstigten Steuersatz von 10% unterliegen.

Der Bw selbst führt im Schreiben vom 30. Dezember 2008 (in dem er die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens anregte) dazu aus, dass die Umsätze aus einem Saunabetrieb nur dann dem begünstigten Steuersatz von 10% unterliegen, wenn diese Umsätze nicht bloß von untergeordneter Bedeutung zu einer anderen, nicht begünstigten Hauptleistung sind. Gerade bei einem Fitnesscenter wie es vom Bw betrieben wird, steht das Körpertraining in der Regel im Vordergrund und stellt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Hauptleistung dar. Es ist daher im jeden Einzelfall gesondert zu prüfen ob die Möglichkeit zur Benützung einer Sauna als Hauptleistung anzusehen ist und damit dem begünstigten Steuersatz unterliegt oder als Nebenleistung zum Körpertraining dem Normalsteuersatz zu unterziehen ist (*Robert Pernegger* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 10 Rz 298). Ob im Betrieb der Bw die Benützung der Sauna als Haupt- oder Nebenleistung anzusehen ist, ist – soweit dies der Aktenlage zu entnehmen ist – bisher nicht näher geprüft worden.

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO, die das Finanzamt bereits bei einer ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärungen und deren Beilagen mit Gewissheit hätte feststellen können, kann daher keine Rede sein. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung liegen – wie das Finanzamt zu Recht festgestellt hat - nicht vor. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

3) Antrag auf Ausstellung eines Bescheides gemäß § 92 BAO:

Nach § 311 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden verpflichtet über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Das Anbringen im Sinne des § 85 BAO dient der Geltendmachung von Rechten.

Nach § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für eine einzelne Person Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erlassung eines Feststellungsbescheides dann zulässig, wenn sie entweder im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist oder wenn eine gesetzliche Regelung zwar nicht besteht, die Erlassung eines Feststellungsbescheides aber im öffentlichen Interesse liegt oder wenn die bescheidmäßige Feststellung für die Partei ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung ist und insofern im Interesse der Partei liegt (vgl. ua VwGH 25.08.2005, [2004/16/0281](#); *Ritz*, BAO⁴, § 92 Tz 9). Ein solcher Fall liegt aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Wie bereits unter Pkt. 1 ausgeführt, löst die bloße Anregung zu amtswegigen Maßnahmen (zB Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO) keine Entscheidungspflicht aus, weil der Abgabepflichtige keinen Anspruch auf die Wiederaufnahme des Verfahrens hat. Da somit eine Verletzung von Rechten des Bw durch das Unterbleiben der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren nicht in Betracht kommt (VwGH 31.03.2004, [2004/13/0036](#)), hat er auch keinen Rechtsanspruch auf einen rechtsmittelfähigen Feststellungsbescheid im Sinne des § 92 BAO, indem ausgeführt wird, warum das Finanzamt die Verfahren nicht von Amts wegen wieder aufgenommen hat.

Der Bw ist daher nicht beschwert, wenn das Finanzamt den gegenständlichen Antrag mittels Bescheid zurückgewiesen hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. August 2013