



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über den Devolutionsantrag des Dw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 15. September 2009 betreffend die behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr auf amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 1991, 1992 und 1993, entschieden:

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

Begründung

Sachverhalt:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28. November 2007, ZI. 2004/15/0131, 0132 über die Beschwerde des Antragstellers gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz,

1. vom 22. Juli 2004, ZI. RV/0217-G/02, betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1991 bis 1993 (ZI. 2004/15/0131), und
2. vom 22. Juli 2004, ZI. RV/0218-G/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1991 bis 1993 (2004/15/0132),

zu Recht erkannt:

„1. Der zur hg. Zl. 2004/15/0131 angefochtene Bescheid wird, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1991 bis 1993 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben; im Übrigen (sohin betreffend Umsatzsteuer) wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Der zur hg. Zl. 2004/15/0132 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.“

Dazu führte der Verwaltungsgerichtshof in der Begründung aus:

„Die belangte Behörde sah in den bekämpften Erledigungen des Finanzamtes G. und des Finanzamtes L. betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften Bescheide, denen der Forderung des § 191 Abs. 2 BAO Genüge getan worden sei, weil in deren Spruch - anders als im Spruch der Umsatzsteuerbescheide - auch die einzelnen (ehemaligen) Gesellschafter namentlich genannt seien.

Die belangte Behörde übersah dabei, dass die bekämpften Erledigungen der Finanzämter ausdrücklich an "(Erstbeschwerdeführer) U MITBES" gerichtet waren. Die bloße namentliche Erwähnung der Beschwerdeführer bei der Aufteilung der Einkünfte im Spruch bewirkte noch nicht, dass die Erledigungen an diese Personen gerichtet gewesen wären (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 25. Jänner 2006, Zlen. 2005/13/0174 und 0175). So wäre etwa bei einer bestehenden Personengesellschaft (Personengemeinschaft) der Feststellungsbescheid ausschließlich an die Personengesellschaft (Personengemeinschaft) zu richten, auch wenn beim Abspruch über die Aufteilung der Einkünfte die einzelnen Gesellschafter genannt sind.

Im Beschwerdefall liegen daher auch hinsichtlich der Feststellung von Einkünften keine Erledigungen der Finanzämter vor, welchen Bescheidqualität zugekommen wäre.

Entscheidet die Abgabenbehörde zweiter Instanz über eine bei ihr anhängige Berufung in der Sache, obwohl die bekämpfte Erledigung keine Wirksamkeit erlangt hat, handelt die Behörde außerhalb ihrer Zuständigkeit (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0097). Die Unzuständigkeit der belangten Behörde war vom Verwaltungsgerichtshof von Amts wegen wahrzunehmen.“

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2008, GZ. RV/0963-G/07, RV/0030-G/08, wurde die Berufung des Antragstellers, vertreten durch die im gegenständlichen Verfahren einschreitende Steuerberatungskanzlei vom 2. Dezember 1997 und 3. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. September 1997 und 26. Juli 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1991, 1992 und 1993 entschieden, dass die Berufungen als unzulässig zurückgewiesen werden. In der Begründung wurde ausgeführt, der VwGH hätte festgestellt, dass den hier angefochtenen Erledigungen keine Bescheidqualität zukommt (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131, 0132). Die Berufungen, die sich somit gegen Erledigungen des Finanzamtes ohne Bescheidcharakter richten, seien daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Der Bescheid ist laut Eingangsstempel der einschreitenden Steuerberatungskanzlei am 24. Jänner 2008 zugestellt worden.

Mit dem Anbringen vom 12. Juni 2008 wurde ein Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 1991 bis 1993 gemäß § 295 BAO gestellt. Zur Begründung wurde auf den Bescheid des UFS 21. 1. 2008, RV/0963-G/07, RV/0030-G/08, sowie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2007, Zl. 2004/15/0131, 0132 verwiesen, wonach hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 1991, 1992 und 1993 keine Erledigungen der Finanzämter vorliegen, welchen Bescheidqualität zugekommen wäre.

In einem Schreiben vom 4. Februar 2009 teilte das Finanzamt der einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft mit, dass dem Änderungsbegehren nicht gefolgt werde.

Im Anbringen vom 23. Februar 2009 wurde dargelegt, dass das Anbringen vom 12. Juni 2008 nicht als Anregung zu verstehen sei, sondern erkennbar ein Wiederaufnahmeantrag für die nach § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1991 bis 1993 gestellt worden wäre. Es wurde auf die Erforderlichkeit der amtswegigen Korrektur der Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1991 bis 1993 nach § 295 BAO hingewiesen.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2009, der dem Antragsteller am 13. Mai 2009 nachweislich zugestellt wurde, wurden die Eingaben vom 12. Juni 2008 betreffend Bescheidänderung gemäß § 295 BAO sowie vom 23. Februar 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 vom 2. Februar 1999 zurückgewiesen. Zur Begründung wurden der Eintritt der Verjährung, die Unzulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages nach § 304 BAO und das fehlende Antragsrecht nach § 295 BAO angeführt.

Im gegenständlichen Devolutionsantrag wurde die Verletzung der Entscheidungspflicht in Zusammenhang mit der Pflicht zur amtswegigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides für 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO geltend gemacht und der Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt,

Nach § 192 BAO seien die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde zu legen. Aus dieser Bestimmung ergäbe sich, dass die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1991 bis 1993 grundsätzlich an die rechtlich existenten Grundlagenbescheide von Amts wegen anzupassen seien. Die Änderungen bzw. Aufhebungen von Abgabenbescheiden seien grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Zur Herstellung von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden bestimme § 209 Abs. 3 BAO, dass das Recht der Abgabenfestsetzung spätestens nach zehn Jahren des Abgabenanspruches verjährt. Die absolute Verjährung beginne nicht erst mit Ablauf des Jahres, sondern bereits am Tag der Entstehung des

Abgabenanspruches zu laufen. Eine Aufhebung oder Änderung nach Ablauf der absoluten Verjährung sei grundsätzlich nicht mehr zulässig. Desgleichen könne die absolute Verjährungsfrist weder nach § 209 Abs. 1 verlängert noch nach § 209 Abs. 2 BAO gehemmt werden. Eine Festsetzung einer Abgabe nach Eintritt der Verjährung sei nur in Ausnahmefällen in § 209a Abs. 1 und 2 BAO vorgesehen. Einer dieser Ausnahmefälle sei gegeben, wenn die Berufung gegen einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das betreffende Jahr fristgerecht eingebracht wurde und die Berufungsentscheidung erst nach Verjährungseintritt der abgeleiteten Einkommensteuer erfolgt (siehe auch SWK 2005, 587).

Durch die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO werde klar gestellt, dass § 209 a Abs. 1 und 2 BAO sinngemäß für den Fall gilt, dass es durch die Neufassung der Verjährungsbestimmungen zu einer Verkürzung von Verjährungsfristen kommt. Die Bemessungsverjährung könne nach den nunmehr geltenden Bestimmungen daher nicht eintreten, solange sie nach den bisher geltenden Bestimmungen (gemeint sind die Bestimmungen vor dem AbgÄG 2004, BGBl 180/2004) nicht eingetreten wäre. Im Ergebnis sei somit auf die Veranlagungen zur Einkommensteuer 1991 bis 1993 die „alte“ Verjährungsfrist, welche bei Anwendung der „neuen“ Verjährungsbestimmungen verkürzt würde, anzuwenden. Auch der UFS hätte diese Rechtsansicht in UFS 2. 8. 2007, RV/0668-W/03 bzw. UFS 28. 5. 2009, RV/3692-W/08 vertreten.

Für den hier gegenständlichen Fall bedeute dies, dass die Abgabenbehörde gemäß § 303 BAO im Bemühen um Rechtsrichtigkeit der Steuerfestsetzung, die Einkommensteuerverfahren so weit als dies die Verjährung zulässt, im Wege einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren hätte berichtigen müssen. Grundsätzlich wäre die Behörde verpflichtet gewesen, zumindest den Einkommensteuerbescheid 1993 im Rahmen einer Wiederaufnahme zu berichtigen.

Dem Finanzamt wurde gemäß § 311 Abs. 3 BAO aufgetragen, die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991, 1992 und 1993 zu verfügen oder mitzuteilen, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

In der Stellungnahme vom 1. Oktober 2009 teilte das Finanzamt mit, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt. Als Begründung dafür führte das Finanzamt aus, dass keine anders lautenden Einkommensteuerbescheide 1991, 1992 und 1993 ergehen könnten und aus diesem Grunde die Wiederaufnahme ausgeschlossen sei.

Dem Antragsteller wurde dies zur Kenntnis gebracht. Die Frist zur Stellungnahme ist ungenützt verstrichen.

Entscheidungsgründe:

§ 311 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

„(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 bekanntgegeben (§ 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.“

§ 303 Abs. 1 und 4 BAO lauten:

„(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 sonstwie 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 hierfür 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.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.“

Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht keine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde über auf amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Anbringen (VwGH 24.1.1996, 95/13/0279). Die Rechtsprechung des VwGH erging jedoch zur Fassung des § 311 BAO vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 97/2002. Soweit der gegenständliche Devolutionsantrag ein derartiges Anbringen ist, ist darauf hinzuweisen, dass über einen Devolutionsantrag, der mangels Bestehen einer Entscheidungspflicht unzulässig ist, jedenfalls zu entscheiden ist. Dies selbst dann, wenn die Entscheidung darüber eine Zurückweisung ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 311 Tz. 41). Aus diesem Grund unterliegt der gegenständliche Devolutionsantrag der Entscheidungspflicht des Unabhängigen Finanzsenates.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Auf die amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO besteht nach ständiger

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektiv-öffentliches Recht. Eine Verletzung von Rechten des Abgabepflichtigen durch das Unterbleiben der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren kommt demnach schon deswegen nicht in Betracht (VwGH 28.5.1997, 94/13/0176; VwGH 31.3.2004, 2004/13/0036). In Hinblick auf diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wäre der gegenständliche Devolutionsantrag zurückzuweisen, da keine Entscheidungspflicht besteht.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht könnte sich aus § 303 Abs. 4 BAO sehr wohl eine Verpflichtung ergeben, eine Wiederaufnahme des Verfahrens bei sachgerechter Ermessensübung in Betracht zu ziehen. So ergibt sich aus Art 18 B-VG das Prinzip, dass ein vom Gesetz eingeräumter Anspruch müsse auch rechtlich durchsetzbar sein muss (VfGH 25.6.1992, G 282/91). In der Literatur wird für bestimmte Fälle ein subjektives Recht auf amtswegige Wiederaufnahme nicht ohne weiteres ganz allgemein verneint (*Stoll*, Ermessen, 133) bzw. befürwortet (*Wiedermann*, Wiederaufnahme, 45 und 212).

Unter Bedachtnahme auf die zitierte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und die zitierte Literatur ist zu bedenken, dass ein Rechtsschutzinteresse dann gegeben ist, wenn ein rechtmäßiges Verhalten der Behörde erwartet wird. So liegt auch der Verweigerung einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens eine mehrstufige Prüfung zu Grunde. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zuerst das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes zu prüfen. Weiters ist die Frage zu klären, ob die Kenntnis dieses Wiederaufnahmegrundes allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Schließlich hat eine Ermessensübung stattzufinden. Dabei ist nach den Kriterien des § 20 BAO die Zweckmäßigkeit und Billigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme zu prüfen. Während die dieser Entscheidungsprozess bei Verfügung einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens einer Überprüfung etwa im Rechtsmittelverfahren zugänglich gemacht werden kann, ist dies bei der Unterlassung einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht möglich. Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH 5. 3. 1988, B 70/87), und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (VfGH 6. 12. 1990, B 783/89). Seitens des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 5. 3. 1988, B 70/87) bestehen keine Bedenken gegen § 303 Abs. 4 BAO im Hinblick auf das Gleichheitsgebot. § 303 Abs. 4 BAO räume der Behörde einen gewissen Spielraum ein. Das bedeute aber nicht, dass es in ihr Belieben gestellt wäre, ein Verfahren wiederaufzunehmen oder nicht: Die Behörde hätte das ihr eingeräumte Ermessen vielmehr im Sinne einer ordnungsgemäß Führung der Verwaltung auszuüben. Der Abgabepflichtige hätte wohl keinen subjektiven Rechtsanspruch auf das gesetzmäßige Tätigwerden der Behörde. Allein nimmt diese - sei es auf Anregung der Partei

oder von Amts wegen - wahr, dass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben sind, hat sie, gleichgültig ob zum Vorteil oder Nachteil des Abgabepflichtigen die Wiederaufnahme zu verfügen. Damit sei Sinn und Grenze des eingeräumten Ermessens hinreichend bestimmt.

Unter Beachtung dieser Judikatur des Verfassungsgerichtshofes hatte der Antragsteller kein subjektives Recht auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens. Er hat es hinzunehmen, wenn das Finanzamt die Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zwar prüft, aber zum Schluss kommt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu erfolgen hat, da kein anders lautender Bescheid ergehen würde. Diese Entscheidung des Finanzamtes ist keiner Überprüfung etwa in einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren zugänglich. Auch die Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes kann nicht vorliegen, hat sie sich doch nachvollziehbar mit der Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1991, 1992 und 1993 auseinander gesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass der Anregung des Antragstellers nicht zu folgen ist. Dass diese Entscheidung des Finanzamtes einer Überprüfung in einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren nicht zugänglich ist, mag wohl als Rechtsschutzdefizit gesehen werden, ist aber nach der oben dargestellten Judikatur des Verfassungsgerichtshofes offenbar verfassungsrechtlich nicht bedenklich.

Der Devolutionsantrag war daher zurückzuweisen.

Linz, am 11. November 2009