



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Abweisung eines Antrages auf Firstverlängerung zu Abgabe der Erklärungen für die Jahre 2004 bis 2008 vom 27.9.2009 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 12.10.2009 stellte die Berufungswerberin (Bw.) den Antrag, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die in eigener Sache anhängige Beschwerde abzuwarten und ihr im Fall eines aufhebenden Erkenntnisses die ihr vom Finanzamt aufgetragenen Frist zur Abgabe der Erklärungen für die Jahre 2004 bis 2008 dahingehend abzuändern, als ihr die Möglichkeit eingeräumt werde die Erklärungen fünf Jahre nach Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres in eventu bei unbegründeter Abweisung bis acht Wochen nach Rechtskraft des zu erwartenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes einzubringen.

Das Finanzamt wertete diesen Antrag als Fristverlängerungsantrag und wies ihn mit Bescheid vom 27.10.2009 als unbegründet ab. Der Bescheid enthielt eine Rechtmittelbelehrung, wonach innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem bescheiderlassenden Finanzamt einen Berufung eingebbracht werden könne.

Die Bw. erhab am 16.11.2009 Berufung. Sie brachte vor, dass der Bescheid vom 27.10.2009 keine gesetzliche Grundlage für eine Veranlagungspflicht nenne. Eine solche bestehe für sie gem. §41 Abs. 1 Zif. 6 EStG 1988 nicht, da keiner der dort genannten Tatbestände erfüllt sei.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25.11.2009. als unbegründet abgewiesen.

Am 25.3.2009 langte beim Unabhängigen Finanzsenat einen Vorlageerinnerung ein. Beigelegt wurde der am 28.12.2009 beim zuständigen Finanzamt eingelangte Vorlageantrag. In diesem hatte die Bw. vorgebracht, dass sie eigentlich keinen Antrag auf Fristverlängerung in diesem Sinn gestellt habe, sondern auf das Recht als Arbeitnehmer verwiesen habe, die Abgabenerklärungen in der üblichen Frist abzugeben, weil kein Grund für eine Pflichtveranlagung vorgelegen habe und bis dato keine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über ihre Beschwerde in der Frage „Pendlerpauschale“ getroffen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erfolgt gemäß § 276 Abs. 6 BAO innerhalb von zwei Monaten nach Einbringung des Vorlageantrages keine abschließende Erledigung, keine Aussetzung nach § 281 BAO und keine Verständigung von der Vorlage der Berufung, so kann eine Partei beim Unabhängigen Finanzsenat eine Vorlageerinnerung einbringen, die wie eine Vorlage durch die Abgabenbehörde erster Instanz wirkt. Dieses Recht hat die Bw. zulässigerweise in Anspruch genommen. Durch den Vorlageantrag gilt die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO wiederum als unerledigt.

Gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung unzulässig ist. Die Zurückweisung stellt eine reine Formalerledigung dar. Zurückweisen bedeutet Ablehnen der sachlichen Prüfung und der inhaltlichen Würdigung des Berufungsvorbringens. Liegen die Voraussetzungen für eine Zurückweisung vor, ist diese zwingend zu erlassen. Der Behörde ist eine inhaltliche Auseinandersetzung bzw. Erledigung verwehrt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 273, S. 2681).

Eine Berufung ist u.a. dann als unzulässig, zurückzuweisen, wenn eine abgesonderte Berufung unzulässig ist. Dies ist gemäß § 244 BAO bei nur das Verfahren betreffenden Verfügungen der Fall. Sie können erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden. § 110 Abs. 3 leg.cit. erklärt ausdrücklich ein abgesondertes Rechtsmittel gegen die Abweisung eines Antrages auf Fristverlängerung für unzulässig.

Rechtlich ist im Detail folgendes auszuführen:

Generell unterscheidet die BAO zwischen gesetzlichen und behördlichen Fristen. Erstere sind einer Verlängerung nur dann zugänglich, wenn das Gesetz dies ausdrücklich vorsieht (§ 110 Abs.1 BAO). Behördliche Fristen sind dagegen grundsätzlich verlängerbar (§ 110 Abs.2 BAO).

Diese Entscheidung der Behörde erfolgt im Wege einer verfahrensleitenden Verfügung im Sinne der §§ 94 und 244 BAO. Nach herrschender Ansicht handelt es sich bei dieser Erledigung, da sie rechtsgestaltender Natur ist, um einen Bescheid, gegen welchen allerdings ein abgesondertes Rechtsmittel unzulässig ist (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, TZ 2 zu § 110 und TZ 2 ff zu § 94 BAO). Die Entscheidung kann erst mit Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden (§ 244 BAO). Direkt ist ein Verfahrensbescheid demnach nur anfechtbar, wenn durch ihn das Verfahren beendet wird

§ 93 BAO normiert die Bestandteile schriftlicher Bescheide. Da verfahrensleitenden Verfügungen Bescheidcharakter zukommt, haben auch sie diesen Vorgaben zu entsprechen.

Unverzichtbar für die Bescheidqualität einer behördlichen Erledigung ist demnach die Bezeichnung jener Behörde, die ihn erlässt, ein Spruch und - nach Maßgabe des § 96 BAO - eine Unterschrift. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, liegt ein Nichtbescheid vor, der keine Rechtswirkung entfaltet. Mängel anderer Bescheidbestandteile führen dagegen "lediglich" zur Rechtswidrigkeit der Erledigung, welcher mit den verfahrensrechtlich vorgesehenen Rechtsbehelfen zu begegnen ist. Zu den zuletzt genannten Mängeln gehören fehlerhafte Rechtsmittelbelehrungen (vgl. z.B. VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

§ 93 Abs. 4 bis 6 BAO normieren explizit die sich aus derartigen Bescheidmängeln ergebenden Konsequenzen. Die entsprechenden Bestimmungen des § 93 BAO lauten:

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Zweck der in den Abs. 4 bis 6 leg. cit. geregelten Fälle mangelhafter Rechtsmittelbelehrungen ist es, eine Beschränkung der Partei in ihren an sich gesetzlich zustehenden Rechtsmittelrechten hintan zu halten. Dagegen betrifft keine dieser Bestimmungen einen Bescheid, gegen welchen die Einbringung eines Rechtsmittels ex lege ausgeschlossen ist.

Der normative (rechtsbegründende bzw. -feststellende) Inhalt eines Bescheides hat ausschließlich in seinem Spruch zum Ausdruck zu kommen. Anderen Bescheidbestandteilen, wie etwa der Begründung aber auch der Rechtsmittelbelehrung, fehlt es dagegen an normativer Kraft. Sie sind entsprechend auch weder rechtsmittel- noch rechtskraftfähig. Dagegen eingebrachte Rechtsmittel wären als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 21.6.1977, 2183/75). Folgerichtig kann auch durch eine (falsche) Rechtsmittelbelehrung eine von Gesetzes wegen nicht zustehende Rechtsmittelbefugnis nicht geschaffen werden.

Der VwGH hat sich in diesem Sinne bereits eindeutig geäußert. Im Erkenntnis vom 7.5.1980, 2210/79 hat der Gerichtshof mit Hinweis auf Reeger-Stoll, BAO § 245, 5. Auflage, S 391,138 entschieden, dass ein Bescheid, der zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung enthält, keine (im Gesetz nicht vorgesehene) Berechtigung zur Erhebung eines Rechtsmittels schafft.

Nicht zuletzt würde auch ein interpretativer Ansatz in Form einer sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen des § 93 Abs. 4 bis 6 BAO am Ergebnis nichts ändern. Ein Fehlen des Hinweises, dass gegen den betreffenden Bescheid ein Rechtsmittel nicht zulässig ist, wäre unter § 93 Abs. 3 lit. b BAO einzuordnen ("eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist..."). Die daraus resultierenden Rechtsfolgen sind nach Abs. 4 der Bestimmung darauf beschränkt, dass die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt wird, solange der Mangel nicht beseitigt ist. Geht in einem solchen Fall eine ordnungsgemäße Rechtsmittelbelehrung zu (mit dem Hinweis, dass ein Rechtsmittel nicht zulässig ist), bleibt das Resultat unverändert.

Hinsichtlich der von der Bw. im Vorlageantrag aufgeworfenen Frage, ob es sich bei dem Antrag vom 12.10.2009 überhaupt um einen Fristverlängerungsantrag handelt, kommt auch der Unabhängige Finanzsenat zu keiner anderen Auffassung als die Abgabenbehörde erster Instanz. Die rechtlichen Erwägungen der Bw., dass kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliege und sie zur Abgabe der Erklärungen daher nicht aufgefordert hätte werden dürfen, werden erstmals in der Berufung gegen den Abweisungsbescheid geäußert und sind dem ursprünglichen Antrag nicht zu entnehmen. Vielmehr wird dort beantragt, mit der

Veranlagung noch bis zur Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof über die Frage des Pendlerpauschales zuzuwarten und davon abhängig zu machen, ob die Erklärungen fünf Jahre nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres abzugeben sein werden oder die Frist mit acht Wochen nach Rechtskraft des Erkenntnisses festzusetzen.

Die, aufgrund der fälschlicherweise positiv erteilten Rechtmittelbelehrung im Bescheid vom 27.10.2009 erhobene Berufung vom 16.11.2009, war daher dennoch als unzulässig zurückzuweisen, da es sich bei diesem Bescheid um eine verfahrensleitende Verfügung handelt, gegen die, kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung des § 244 BAO, ein abgesondertes Rechtmittel nicht zusteht. Die dennoch erteilte Rechtmittelbelehrung konnte keine, über das gesetzlich vorgesehenen Ausmaß hinausgehende, Rechtmittelbefugnis schaffen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2010