

Rechtsrichtigkeit vs Rechtssicherheit**Verfahrensrecht und Stärkung des Vertrauens in die Finanzverwaltung**

Durch Anwendung diverser Bestimmungen der BAO kann auch nach langen Jahren eine bestimmte Entscheidung im Sinne der Finanzverwaltung getroffen werden

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



Anhand eines Praxisfalls können das Zusammenspiel von verschiedenen Verfahrenstiteln und die Auswirkung auf das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Finanzverwaltung aufgezeigt werden.

1. Grundsätzliches

Bekannterweise richtet sich das Entstehen eines Abgabenspruchs nach den jeweiligen materiellen Steuergesetzen, so zB dem EStG, dem KStG und dem UStG. Dennoch benötigt ein entsprechender Steuerbescheid auch eine verfahrensrechtliche Grundlage, die im Wesentlichen durch die BAO gegeben ist. Nach der BAO kann ein Bescheid nicht nur aufgrund einer Steuerklärung erlassen, sondern später auch unter bestimmten Voraussetzungen korrigiert werden. Die beiden Institute der Rechtsrichtigkeit und der Rechtssicherheit stehen dabei in einem gewissen Spannungsverhältnis.

Den Tagesmedien war in den letzten Monaten zu entnehmen, dass nach diversen Studien die Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur Zahlung von Steuern auch davon abhängt, welches Vertrauen er in die Finanzverwaltung und die Vorhersehbarkeit der Entscheidungen aufbaut. Daher wurde von Seiten der Finanzverwaltung auch des Öfteren propagiert, genau dieses Vertrauen ausbauen zu wollen.

Ein kleiner, *per se* völlig harmloser Fall aus der Praxis zeigt recht demonstrativ das Zusammenspiel des Verfahrensrechts mit dem materiellen Recht und die mögliche Auswirkung auf derartige „vertrauensbildende Maßnahmen“ auf.

2. Sachverhalt

Ein Schweizer Staatsbürger hatte zu einem bestimmten Zeitpunkt diverse Wertpapierguthaben auf Depots von Schweizer Banken. Zu einem bestimmten Zeitpunkt hat er seinen Lebensmittelpunkt nach Österreich verlegt. Die Geldanlagen blieben jedoch im Heimatland auf den Schweizer Banken zurück. Daher wurde weiterhin Schweizer Quellensteuer eingehoben. Die Kapitalerträge waren nun aber in Österreich steuerpflichtig, da unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorlag.

Der – unvertretene – Steuerpflichtige gab jeweils Einkommensteuererklärungen bei seinem Wohnsitzfinanzamt ab, in denen er aber irrtümlich die Kapitalerträge nicht aufgenommen hatte. Zum gleichen Zeitpunkt gab er auch Anträge auf Rückerstattung der Schweizer Quellensteuer ab, die er ebenfalls beim Wohnsitzfinanzamt einreichte.

Das Wohnsitzfinanzamt leitete – offensichtlich – die Anträge an das zuständige Finanzamt weiter, und die Quellensteuer wurde refundiert. Die Kapitalerträge wurden jedoch vom Wohnsitzfinanzamt nicht der Einkommensteuer unterzogen.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

3. Gang des Verfahrens

Am nunmehr beispielhaft herangezogenen Jahr 2007 lässt sich erkennen, dass das Finanzamt einen grundsätzlich rechtskräftigen, aber letztlich unrichtigen Einkommensteuerbescheid in einem Folgejahr zu 2007 erlassen hat.

Im Gefolge des später abgeschlossenen Steuerabkommens zwischen Österreich und der Schweiz wurde auch an den Steuerpflichtigen die Anfrage gestellt, welche Kapitalerträge er in der Schweiz erzielt hat. Vom nunmehr vertretenen Steuerpflichtigen wurden die Kapitalerträge offengelegt und darauf hingewiesen, dass diese durch die Anträge auf Rückerstattung der Quellensteuer ohnedies dem Finanzamt bekannt gewesen seien.

Das Finanzamt nahm daraufhin im Jahr 2013 das Verfahren Einkommensteuer 2007 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es die Kapitalerträge entsprechend ansetzte.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde Beschwerde (Berufung) mit dem Argument erhoben, die entsprechenden Kapitalerträge seien dem Finanzamt ja bekannt gewesen, sodass keine neu hervorgekommene Tatsache vorliege. Da der Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer beim Wohnsitzfinanzamt abgegeben wurde, war auch diesem Finanzamt die Tatsache der Kapitalerträge bekannt.

Daraufhin verfiel das Finanzamt unter Verletzung der Entscheidungspflicht¹⁾ in eine elfmonatige Überlegensphase. Danach gab es gegen Ende 2014 der Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung statt und hob den Wiederaufnahmebescheid auf. Unter einem wurde erklärt, dass der „alte“ Einkommensteuerbescheid wieder in den Rechtsbestand tritt.

Zu diesem Zeitpunkt freute sich der Steuerpflichtige über die österreichische Finanzverwaltung, insbesondere ob der Tatsache, dass Fehler des Finanzamtes nicht zu seinen Lasten gehen sollten und das Finanzamt nach – längerer – Entscheidungsphase auch zu dieser rechtsrichtigen Entscheidung gekommen ist.

Die Freude währte freilich nur kurz: Im März 2015 wurde nämlich der ursprüngliche – nach der Berufungsvorentscheidung wieder im Rechtsbestand stehende – Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 293b BAO berichtigt. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden entsprechend aufgenommen. Begründend wurde ausgeführt: *„Die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung ist aus dem Schriftsatz vom [...] sowie der Berufung vom [...] ersichtlich.“*

4. Detailanalyse

Zunächst ist offensichtlich materiell richtig, dass Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen in Österreich der (unbeschränkten) Steuerpflicht unterliegen und daher entsprechend anzusetzen sind.

Richtig ist auch, dass für das Finanzamt, nämlich aus dessen Sicht, der Nichtansatz dieser Einkünfte erst im Gefolge des Abkommens zwischen Österreich und der Schweiz zum Vorschein gekommen ist. Zweck dieses Abkommens war beiläufig nicht, Schweizer Staatsbürger auszumachen, die Kapitalvermögen in der Schweiz aufgebaut und dieses bei einem Umzug nach Österreich in der Schweiz belassen haben. Vielmehr ging es bekanntlich darum, Guthaben von Österreichern, die dieses entweder ohne Ertragsbesteuerung in Österreich erwirtschaftet haben und/oder die Erträge in der Schweiz nicht besteuern wollten und zu diesem Zweck Gelder von Österreich in die Schweiz transferiert haben, der österreichischen Besteuerung zuzuführen.

¹⁾ Vgl die Verpflichtung zur Entscheidung „ohne unnötigen Aufschub“ nach § 85a BAO sowie die Frist von sechs Monaten zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde nach § 284 BAO.

Ebenso ist es richtig und zulässig, die ausländische Quellensteuer im Rückerstattungswege refundiert zu erhalten, und das Finanzamt hat offensichtlich an das zuständige Finanzamt weitergeleitet. Organisatorisch nicht recht verständlich ist, warum nicht eine Kopie des Antrags gleich zu den Einkommensteuerakten genommen wurde. Die Offenlegung des Erzielens von Kapitalerträgen durch den Steuerpflichtigen ist daher jedenfalls erfolgt.

Nach § 303 BAO kann ein Verfahren unter bestimmten Voraussetzungen wiederaufgenommen werden, nämlich insbesondere, und hier interessierend, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.²⁾ Entscheidend ist auch, dass die entsprechende Tatsache dem für die jeweilige Steuerart zuständigen Finanzamt bekannt oder eben nicht bekannt gewesen ist.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Hiezu wird überwiegend der Vorgang der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) vertreten.³⁾ Ebenso dürfen die Auswirkungen nicht bloß (absolut und relativ) geringfügig sein. Nicht geringfügig wäre zB eine Steuererhöhung von 1.010,15 Euro.⁴⁾ Eine korrekte Begründung für die Ausübung des Ermessens findet sich im Wiederaufnahmebescheid nicht.

Der Steuerpflichtige hat auch in Beantwortung des Ergänzungsansuchens hinsichtlich der Erzielung der Kapitalerträge ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt die Tatsache und Höhe der Kapitalerträge ja ohnedies schon bekannt waren. Trotzdem wurde nunmehr ein – rechtswidriger – Wiederaufnahmebescheid erlassen.

Die Rechtswidrigkeit dieses Bescheids ergibt sich schon daraus, dass das Finanzamt nach elf Monaten der Beschwerde durch Beschwerdevorentscheidung stattgegeben hat.

Bis dahin zeigt sich also, dass bei grundsätzlich im Ergebnis richtiger Anwendung des Verfahrensrechts das Finanzamt Nachfragen über Tatsachen gestellt hat, die dem Finanzamt ohnedies bekannt waren, eine Wiederaufnahme verfügt hat, obwohl der Steuerpflichtige zurecht argumentiert hatte, dass eine solche unzulässig sei, und den entsprechenden Wiederaufnahmebescheid dann im Rechtsmittelverfahren wieder aufgehoben hat. Der sich ergebende Aufwand für die Finanzverwaltung und für den Steuerpflichtigen ist daher schon bisher nicht zu unterschätzen.

Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Maßgeblicher Zeitpunkt, zu dem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheids. Diese Auffassung wird jedenfalls vom VwGH und dem UFS sowie der Finanzverwaltung vertreten. Die Literatur vertritt eher die Gegenauffassung, wonach es auf den Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung ankommen soll.⁵⁾ Die Übernahme der Unrichtigkeit ergibt sich daraus, dass die Abgabenbehörde zwar den entsprechenden Sachverhalt kennt, die Unrichtigkeit der Erklärung aber mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt.

Geht man nun davon aus, dass Abgabenerklärung und Rückerstattungsantrag gleichzeitig eingereicht wurden, so wäre die Unrichtigkeit der Erklärung durch Nichtaufnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowohl zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung als auch bei Bescheiderlassung erkennbar gewesen.

²⁾ Vgl *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 303 Tz 24, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH.

³⁾ Siehe hierzu *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 67 ff.

⁴⁾ VwGH 22. 4. 2009, 2006/15/0257.

⁵⁾ Vgl im Einzelnen weiterführend *Ritz*, BAO⁵, § 293b Tz 4.

Auch § 293b BAO ist durch Ermessensübung auszuüben. Im gegenständlichen Verfahren hat die Behörde zum Ermessen wiederum überhaupt nicht Stellung genommen. Die grundsätzliche Anwendung von § 293b BAO ist daher jedenfalls vertretbar, letztlich wohl auch richtig. Die Nichtbegründung der Ermessensübung macht den Bescheid grundsätzlich rechtswidrig. Allerdings könnte das Ermessen sozusagen in einem weiteren Schritt wieder nachgeholt werden. Die zitierte Begründung, die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten sei aus einem Schriftsatz und der Berufung (jeweils des Steuerpflichtigen) – und nicht etwa aus dem eingereichten Rückerstattungsantrag – ersichtlich, entbehrt nicht eines gewissen Zynismus.

Im Ergebnis kann daher acht Jahre nach dem Jahr 2007 durch den Wechsel des Verfahrenstitels nach Stattgabe einer Beschwerde der Bescheid doch wieder korrigiert werden. Allerdings ist vor der Anwendung von § 293b BAO noch der Ablauf der Verjährungsfrist zu prüfen, sind nach § 302 Abs 1 BAO doch – in aller Regel – Maßnahmen gemäß § 293b BAO nur bis zum Ablauf dieser Frist zulässig.

Erkennt man daher, dass die Verjährungsfrist 2008 beginnt und durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheids im Sinne von § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr verlängert wurde, so ergibt sich zunächst, dass die Verjährungsfrist mit 31. 12. 2013 geendet hat. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage führt ja nicht jede Unterbrechungshandlung zu einem neuerlichen Beginn der Verjährungsfrist, sondern diese wird im Rahmen der Laufzeit der Verjährungsfrist nur einmal um ein Jahr verlängert.

Allerdings ist auch zu bedenken, dass nach § 209 Abs 1 Satz 2 BAO sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr verlängert, wenn Unterbrechungshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nunmehr wurde im Jahr 2013 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheids 2007 verfügt und ein neuer – wenn auch rechtswidriger – Einkommensteuerbescheid erlassen. Nach einheitlicher Judikatur sind Abgabenbescheide auch dann unterbrechende Amtshandlungen, wenn sie später aufgehoben werden.⁶⁾

Daher hat die Verjährungsfrist nicht schon 2013 geendet, sondern wurde bis Ende 2014 verlängert. Trotzdem wäre der Bescheid nach § 293b BAO vom März 2015 außerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Nach der Judikatur des VwGH⁷⁾ haben auch Berufungsvorentscheidungen⁸⁾ verlängernerde Wirkung. Daher führt auch die Aufhebung des rechtswidrigen Wiederaufnahmebescheids und somit das Ausscheiden des Einkommensteuerbescheids aus dem Rechtsbestand zu einer Verlängerungshandlung im letzten Jahr. Daraus ergibt sich, dass die Verjährungsfrist bis Ende 2015 verlängert wurde, sodass insofern der Bescheid nach § 293b BAO innerhalb der Verjährungsfrist ergangen ist.

Um es nochmals klarzustellen: Die Verjährungsfrist, die ja den Sinn hat, Verfahren auch zu einem Ende zu bringen und selbst trotz Rechtsunrichtigkeit eine Änderung nicht mehr zuzulassen, wurde nur deshalb verlängert, weil das Finanzamt zunächst einen rechtswidrigen Bescheid erlassen und im Folgejahr diesen rechtswidrigen Bescheid aufgehoben hat.

De lege ferenda ist zu fragen, warum eine derartige Vorgangsweise tatsächlich zulasten des Steuerpflichtigen gehen soll. Weiter gedacht hieße dies ja, dass das Finanzamt einfach routinemäßig im letzten Jahr einer Verjährungsfrist irgendeinen neuen Bescheid erlässt und dies dann jährlich wiederholt. Dies könnte EDV-basiert leicht automatisch durchgeführt werden. Im Ergebnis wäre dann die Verjährungsfrist trotz Rechtsunrichtigkeit niemals, jedenfalls relativ, abgelaufen.

⁶⁾ Vgl die bei *Ritz*, BAO⁵, § 209 Tz 10 letzter bullet point, zitierte Judikatur des VwGH.

⁷⁾ VwGH 11. 7. 1995, 91/13/0145; 21. 5. 2007, 2007/16/0014.

⁸⁾ Nunmehr Beschwerdevorentscheidungen.

In einem anderen Fall wurde ein bereits ergangener Körperschaftsteuerbescheid in einem späteren Jahr nochmals erlassen, ohne dass sich etwaige Änderungen im Bescheid ergeben hätten und ein Verfahrenstitel genannt wurde. Dargestellt wurde nur, dass sich Verluste geändert hätten, was aber genau nicht der Fall war. Nach Rücksprache mit dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass technische Probleme mit der Zeitreihenfolge der Bescheide gegeben waren und deshalb die Bescheide für zwei Jahre nochmals, und diesmal in der richtigen Reihenfolge, erlassen werden mussten, damit das dritte Folgejahr bescheidmäßig erledigt werden kann. Dies mag zunächst völlig unwichtig klingen, und der Steuerpflichtige wird sich mit technischen Problemen in der EDV der Finanzverwaltung nicht auseinandersetzen wollen. Wenn dadurch aber die Verjährungsfrist verlängert wird, wäre auch eine derartige Vorgangsweise problematisch. Beiläufig ist diese Vorgangsweise auch insofern unverständlich gewesen, als in einem dritten Fall sehr wohl ein Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen werden konnte, obwohl das Jahr 2012 noch nicht veranlagt war.

Zurückkommend auf den Grundfall ergibt sich zusammenfassend, dass das Finanzamt zunächst einen rechtswidrigen Wiederaufnahmebescheid erlassen hat, der aber immerhin verjährungsfristverlängernde Wirkung hatte. Ein Jahr später wurde der entsprechenden Beschwerde stattgegeben, sodass im Ergebnis die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht festgesetzt wurden. Auch dies hat die Verjährungsfrist aber wieder unterbrochen.

Drei Monate nach dieser Entscheidung wurde ein und derselbe Sachverhalt ein weiteres Mal einer Prüfung unterzogen, und wurden nunmehr nach § 293b BAO neue Bescheide erlassen. Obwohl die Vorgangsweise in den Grundzügen rechtskonform zu sein scheint, wirft sie doch ein seltsames Licht auf die Finanzverwaltung und deren Vorgangsweise. Der Steuerpflichtige wurde im Ergebnis keinesfalls in seinem Vertrauen in die Finanzverwaltung gestärkt, sondern hat jedes Vertrauen in eine derartige Vorgangsweise verloren. Ohne juristische Kenntnis ist dem Steuerpflichtigen überhaupt nicht verständlich, warum nach elf Monaten Wartefrist einem Rechtsmittel stattgegeben wird und die entsprechenden Abgaben refundiert werden, wenn dann weitere drei Monate später wieder alles diametral umgekehrt werden soll. Selbst wenn man in der Ermessensübung noch Fehler erkennen könnte, ist dem Steuerpflichtigen verständlicherweise die Lust auf weitere rechtliche Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung vergangen. Zitiert wurden auch Zeitungsberichte, wonach bestimmte Steuerflüchtlinge noch rechtzeitig ihre Vermögen aus der Schweiz wieder nach Österreich rücktransferriert haben, um der Steuer zu entgehen. Dem nicht rechtskundigen Steuerpflichtigen ist die Gerechtigkeit dieser Vorgangsweise im Vergleich nicht erkenntlich.

Beiläufig ging es bezüglich des Jahres 2007 um eine Abgabennachforderung von 448,13 Euro.

i Auf den Punkt gebracht

Mit dem Zusammenwirken verschiedener verfahrensrechtlicher Titel – Wiederaufnahme, Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und kurze Zeit später Erlassung neuer Bescheide nach § 293b BAO – gelingt es gut, das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Finanzverwaltung zu zerstören. Ohne juristische Kenntnis ist nicht verständlich, warum nach elf Monaten Wartefrist einem Rechtsmittel stattgegeben wird und die entsprechenden Abgaben refundiert werden, wenn weitere drei Monate später alles wieder umgedreht werden soll. Zudem verursacht eine solche Vorgangsweise nicht nur dem Steuerpflichtigen, sondern auch dem Fiskus einen hohen Aufwand. „Immerhin“ hat man dann aber 448,13 Euro für den Staat gerettet.
