

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers vertreten durch Steuerberatungs-GmbH, diese vertreten durch GF, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 23.12.2013 in der Fassung der Schriftsätze vom 04.12.2018 und vom 13.12.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 06.11.2013, betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides nach § 299 BAO für das Jahr 2011 vom 23.08.2013, gemäß § 279 BAO zu Recht erkannt:

1. Der als Bescheidbeschwerde zu erledigenden Berufung in der Fassung obiger Schriftsätze wird zur Gänze Folge gegeben.
2. Der angefochtene Bescheid vom 06.11.2013 und die Beschwerdeentscheidung vom 23.01.2014 werden aufgehoben.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

In der Abgabensache Einkommensteuer für das Jahr 2011 hat die belangte Behörde zunächst mit Abgabenbescheid vom 23.08.2013 entschieden. Das diesbezügliche Rechtsmittelverfahren wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 30.09.2013 infolge ungenützten Verstreichens der Rechtsmittelfrist formal rechtskräftig abgeschlossen.

Mit Schriftsatz vom 12.11.2013 wurde die Aufhebung obigen Einkommensteuerbescheides nach § 299 BAO aus näher bezeichneten Gründen begehrt, was die belangte Behörde mit gegenständlich angefochtenem Bescheid abgewiesen hat.

Zur weiteren Vorgeschichte wird auf das an den Berufungswerber ergangene Erkenntnis BFG 14.11.2018, RV/7102244/2011, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010, verwiesen. Im gegenständlichen Verfahren wurde dieselbe Rechtsfrage aufgeworfen, jedoch wurden im Sinne des im Erkenntnis RV/7102244/2011 ausgeführten obiter dicti Ermittlungen durchgeführt bzw angeordnet und für den 17.12.2018 ein Erörterungsgespräch anberaumt. Im Raum stand eine Verböserung durch das BFG.

Der per Post am 07. Dezember 2018 ha eingelangte Schriftsatz vom 4. Dezember 2018 hat folgenden Wortlaut:

"Wir berufen uns auf die erteilte Vollmacht und teilen Ihnen im Namen und im Auftrag unseres Mandanten mit, dass der Vorlageantrag vom 26.2.2014 betreffend die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung dem § 299 BAO vom 6.11.2013 bzw gegen die Beschwerde vorentscheidung vom 23.1.2014 zurückgenommen wird.

Weiters geben wir bekannt, dass der Antrag gem § 299 BAO vom 12.11.2013 sowie die Beschwerde vom 23.1.2014 zurückgenommen wird.

Der Erörterungstermin am 17.12.2018 ist daher unseres Erachtens hinfällig."

Eine gleichlautende Eingabe vom 04.12.2018 wurde auch bei der belangten Behörde eingebracht.

Mit per Fax eingebrachtem Schriftsatz vom 13. Dezember 2018 wurden die Anträge auf *"Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurückgezogen"*.

Über die Berufung wurde erwogen

I. Formalerfordernisse und Rechtzeitigkeit

Berufung und Vorlageantrag wurden form- und fristgerecht erhoben.

Mit Berufungsschriftsatz wurde die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt. Beide Anträge wurden mit Schriftsatz vom 13.12.2018 zurückgenommen, sodass die Erledigung der Berufung jedenfalls in die Zuständigkeit der Berichterin bzw des Berichtes fiel. Zu erledigen war die Berufung in der Fassung der Schriftsätze vom 04.12.2018 und vom 13.12.2018 durch die Berichterin.

II. Rechtsgrundlagen

§ 256 Abs 1 und 3 BAO lauten:

(1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerde vorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

§ 278 Abs 1 lit b 2. Fall BAO bestimmt, dass eine Gegenstandsloserklärung nach § 256 BAO mit Beschluss zu erfolgen hat (Formalerledigung).

§ 279 Abs 1 und 2 BAO ordnet an:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

III. rechtliche Beurteilung

Der Bw hat mit Schriftsatz vom 04.12.2018 sämtliche im Laufe des Verfahrens eingebrachten Anbringen, also den Aufhebungsantrag selbst, die Berufung und den Vorlageantrag zurückgenommen. Jede Zurücknahmeerklärung entfaltet eine andere rechtliche Wirkung, zielt auf den Verfahrensabschluss ab, führt aber zu einer anderen Form der Enderledigung. Jede Zurücknahmeerklärung ist zu 100% erfolgreich, sodass sämtliche Zurücknahmeerklärungen gleichwertig sind. Die drei Zurücknahmeerklärungen wurden nicht alternativ (eventualiter), sondern kumulativ gestellt.

Die Zurücknahme der Zurücknahme ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen.

Zunächst ist festzuhalten, dass am Ende des Verfahrens nur *eine* die Sache gänzlich erledigende und der formalen Rechtskraft fähige Entscheidung stehen kann. Die anhängige Rechtssache ist einheitlich und vollständig zu erledigen; Teilerledigungen sind ebenso unzulässig wie Mehrfacherledigungen (ne bis in idem-Grundsatz, Sperrwirkung der res iudicata).

Zwischenergebnis:

Es liegen daher jedenfalls zwei Zurücknahmeerklärungen zu viel vor.

Mit Anbringen vom 04.12.2018 werden zwei das Beschwerdeverfahren zur Gänze erledigende Gegenstandsloserklärungen begehrt. Die Gegenstandsloserklärung beider Rechtsmittel ist mit dem Grundsatz der einheitlichen Verfahrenserledigung nicht vereinbar. Ein Anbringen, das die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde und des Vorlageantrages begehrt, ist somit unbestimmt. Der Parteiwille ist durch Auslegung zu ermitteln.

Zurücknahme von Beschwerde und Vorlageantrag

§ 256 Abs 1 und 3 BAO sieht die Gegenstandsloserklärung hinsichtlich Beschwerde aufgrund einer schriftlichen oder mündlichen Erklärung der Zurücknahme (in der Folge kurz: Zurücknahmeerklärung) vor. § 256 BAO ist auf Vorlageanträge gemäß der Anordnung in § 264 Abs 4 lit d BAO sinngemäß anzuwenden. Beschwerden und Vorlageanträge sind Rechtsmittel.

Die Zurücknahme des Vorlageantrages ist beispielsweise dann opportun, wenn die Beschwerdeentscheidung zu einer teilweisen Stattgabe geführt und den Abgabepflichtigen im Vergleich zum angefochtenen Bescheid besser gestellt hat. Diesfalls wird der Vorlageantrag gemäß §§ 256 Abs 1, 264 Abs 4 lit d und 278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt und das Rechtsmittelverfahren formal rechtskräftig mit der Beschwerdeentscheidung beendet, die formal wieder auflebt.

Die Berufung bzw die Bescheidbeschwerde zurückzunehmen, ist im umgekehrten Fall ratsam, wenn die Beschwerdeentscheidung zu einer Verböserung geführt und den Abgabepflichtigen im Vergleich zum angefochtenen Bescheid schlechter gestellt hat. Diesfalls wird die Bescheidbeschwerde gemäß § 256 BAO als gegenstandslos erklärt und das Rechtsmittelverfahren mit dem angefochtenen Bescheid beendet, eine allfällige Beschwerdeentscheidung ist aufzuheben.

Im konkreten Fall ist es materiell völlig unerheblich, ob die Zurücknahme der Berufung oder des Vorlageantrages erklärt wurde, weil die Beschwerdeentscheidung den Spruch des angefochtenen Bescheides bestätigt, und nicht geändert hat. Dieser Widerspruch im Anbringen vom 04.12.2018 ist daher ohne Verletzung in subjektiven Rechten lösbar.

Zurücknahme des Aufhebungsantrages nach § 299 BAO

Ein Aufhebungsantrag nach § 299 BAO ist ein sogenannter Rechtsbehelf. Die Zurücknahme eines auf § 299 BAO gestützten Aufhebungsantrages kann auch im Bescheidbeschwerdeverfahren erklärt werden (*Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 19). Wie die Zurücknahme des Aufhebungsverfahrens im Beschwerdeverfahren zu erledigen ist, führt *Ritz* nicht aus.

Mit demselben Schriftsatz wurde auch der Aufhebungsantrag selbst, der die Grundlage des gegenständlichen Verfahrens bildet, zurückgenommen. Das gegenständliche Verfahren beruht auf diesem Antrag, wurde ausschließlich durch Parteiwillen mit diesem Antrag initiiert. Erkennbar ist aus der Zurücknahme der Parteiwille dahingehend zu erschließen, dass das auf den Aufhebungsantrag basierende Verfahren rückwirkend zur Gänze vernichtet werden soll. Das Aufhebungsverfahren wurde auf Antrag durch

Parteiwillen initiiert und soll ebenso durch Parteiwillen entfallen. Gewollt ist die Herstellung des Rechtszustandes, als ob der Aufhebungsantrag nie gestellt worden wäre.

Rechtlich hat die Erklärung der Zurücknahme des Aufhebungsantrages zur Folge, dass dadurch dem angefochtenen Bescheid rückwirkend die Rechtsgrundlage entzogen wird. Der Bescheid hätte aus der Sicht des Schriftsatzes vom 04.12.2018 objektiv nicht ergehen dürfen. Dieser Umstand erschüttert den angefochtenen Bescheid in seinen Grundfesten, denn die Zurücknahmeerklärung vernichtet aus heutiger Sicht ex-tunc die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde, wodurch sich der den Aufhebungsantrag abweisenden Bescheid objektiv als *inhaltlich* rechtswidrig erweist.

Die Zurücknahme des Aufhebungsantrages (§ 299 BAO) im Bescheidbeschwerdeverfahren hat die rechtliche Wirkung einer Änderung bzw. eines Austausches des Beschwerdevorbringens, aus dem sich ex-tunc objektiv die sachliche Unzuständigkeit der Abgabenbehörde und damit die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ergibt.

Der Bw hat mit Schriftsatz vom 04.12.2018 im Ergebnis die Berufung neu verfasst und diese gleichzeitig zurückgenommen. Dass das verfahrensrechtliche Problem aufwirft, liegt auf der Hand. Das Anbringen vom 04.12.2018 ist in sich widersprüchlich und schafft Zweifel hinsichtlich der gewollten Enderledigung: Sachentscheidung oder Formalentscheidung.

§ 279 Abs 1 1. Satz BAO normiert das Primat der Formalerledigung (arg. "Außer in den Fällen des § 278 "). Daraus folgt, dass das BFG nur dann eine mit Erkenntnis zu treffende meritorische Entscheidung (Sachentscheidung) zu treffen hat, wenn kein unter § 278 BAO subsumierbares Anbringen vorliegt.

Gegenstandsloserklärungen gemäß § 256 BAO unterfallen aber § 278 BAO, was für die Formalerledigung spricht.

Jedoch: Die sachliche Unzuständigkeit einer Behörde ist in jedem Verfahrensstadium von Amts wegen wahrzunehmen (VwGH 14.10.2015, 2013/04/0097 mwN).

Trotz des gesetzlichen Primats der Formalerledigung der Bescheidbeschwerde aufgrund der Anordnung des § 279 Abs 1 1. Satz BAO ist die sachliche Unzuständigkeit der Behörde vorrangig zu beachten. Im Zweifel ist aufgrund des Legalitätsgrundsatzes gem Art 18 Abs 1 B-VG stets ein Mehr an Rechtsschutz zu gewähren.

Mit dem Spruchpunkt I.2. wird der vom Berufungswerber gewollte Rechtszustand hergestellt.

Bemerkt wird, dass die Partei (§ 78 BAO) bei sachlicher Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts in die Beschwerde betreffenden Angelegenheiten ausschließlich mit dem Bundesfinanzgericht zu verkehren hat. Die Eingabe an die belangte Behörde enthält keinen Hinweis, dass sie bloß informationshalber eingebracht worden wäre. Die belangte Behörde wollte sie auch erledigen. Die Doppeleinbringung von Eingaben wie im konkreten Fall ist daher zumindest nicht empfehlenswert.

Grundrecht auf den gesetzlichen Richter

Darüber hinaus ist auch zu bedenken, dass die Gegenstandsloserklärung nach § 256 BAO selbst bei Senatszuständigkeit gemäß § 272 Abs 4 iVm § 278 BAO dem Berichterstatter (Einzelrichter) per Beschluss ex lege *verpflichtend* übertragen wird (arg "*obliegt*"). Demgegenüber verbleibt die Zurücknahme des Aufhebungsantrages als Sachentscheidung in der Senatszuständigkeit, die in Form eines Erkenntnisses zu treffen ist (§ 279 BAO). Die Abgrenzung von Sachentscheidung und Gegenstandsloserklärung berührt folglich auch das Recht auf den gesetzlichen Richter.

Die Zurücknahme der Anträge auf Mündlichkeit und Senatsentscheidung war eine *conditio sine qua non* für die Sachentscheidung durch die Einzelrichterin.

Erledigung der Zurücknahmeerklärungen bzgl Berufung und Vorlageantrag

Aus der Bestimmung des § 256 BAO an sich ist abzuleiten, dass dem Gesetzgeber die formelle Erledigung von Erklärungen der Rechtsmittel besonders bedeutsam ist. Im konkreten Fall unterbleibt die Gegenstandsloserklärung aufgrund des Vorranges der Sachentscheidung infolge sachlicher Unzuständigkeit der Behörde. Eine zusätzliche Formalerledigung hat nicht zu erfolgen, sie wird von der Sachentscheidung konsumiert.

Rechtsansicht der belangten Behörde

Die Gegenstandsloserklärung nach § 256 BAO des Aufhebungsantrages und der Beschwerde durch die belangte Behörde bei sachlicher Zuständigkeit des BFG für die Beschwerdeerledigung ist aus mehreren Gründen verfehlt.

Die von der belangten Behörde vorgeschlagene bescheidmäßige Gegenstandsloserklärung wäre bereits *ihrer Art nach* unzulässig. Wie bereits oben ausgeführt wurde, unterfällt der Aufhebungsantrag nicht § 256 BAO.

Es kann im konkreten Fall kein Zweifel bestehen, dass das Bundesfinanzgericht nach erfolgtem Vorlagebericht und faktischer Aktenvorlage durch die belangte Behörde für die Erledigung des Rechtsmittels sachlich zuständig geworden ist. Damit besitzt die belangte zur Erledigung von die Beschwerdesache betreffenden Eingaben keinerlei sachliche Zuständigkeit (mehr). Die Gegenstandsloserklärung des § 299 BAO-Antrages durch die belangte Behörde würde aus diesem Grund den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten.

Vom Wortlaut des § 300 BAO sind Gegenstandsloserklärungen durch die belangte Behörde nicht erfasst. Fraglich bleibt, ob der Gesetzgeber eine Konstellation wie im konkreten Fall überhaupt im Auge gehabt hat.

Über Zurücknahmeerklärungen iSd § 256 BAO hat - sachliche Zuständigkeit vorausgesetzt - das Bundesfinanzgericht mit Beschluss iSd § 278 Abs 1 lit b 2. Fall BAO als bloße Formalerledigungen abzusprechen, indem es das angesprochene Rechtsmittel als gegenstandslos erklärt.

Auch eine Gegenstandsloserklärung von Beschwerde UND Aufhebungsantrag scheidet aufgrund obiger Ausführungen aus (eine einzige Sachentscheidung, keine Mehrfacherledigungen in einer Sache, Konsumtion).

In Betracht käme für die belangte Behörde ausschließlich die Weiterleitungspflicht nach § 50 BAO auf Gefahr des Einschreiters.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall aufgeworfene Frage, ob die in einem Beschwerdeverfahren erfolgte Zurücknahmeerklärung eines Aufhebungsantrages eine meritorische Entscheidungspflicht auslöst, ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung. Da dazu eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch das BFG nicht festgestellt werden konnte, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 17. Dezember 2018