

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterName_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A, vertreten durch Person_A, über die Beschwerde vom 19. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, vormals Finanzamt_A, vom 9. November 2020

- a) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie
 - b) über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012,
- Steuernummer Nr.:1, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer war ua. im strittigen Jahr 2012 in Staat_A nichtselbständig beschäftigt. Das Finanzamt-A, vormals Finanzamt_A, vertritt die Ansicht, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt in Österreich innehatte und der Republik Österreich demzufolge nach Artikel 15 (1) des Doppelbesteuerungsabkommens mit Staat_A das Besteuerungsrecht als Ansässigkeitsstaat zukomme.

Die Abgabenbehörde erließ daher am 14. Februar 2020 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, welcher vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 26. Februar 2020 bekämpft wurde. In weiterer Folge zog der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19. Oktober 2020 seine Beschwerde (vom 26. Februar 2020) zurück. Das Bundesfinanzgericht stellte hieraufhin mit

Beschluss vom 20. Oktober 2020, RV/_1, das Beschwerdeverfahren ein. Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. Februar 2020 erwuchs in Rechtskraft.

Das Finanzamt_A erließ im November 2020 neuerlich einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 sowie – erstmalig – einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2012 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020). Die Bescheide wurden dem Beschwerdeführer rechtswirksam zugestellt; das (genaue) Datum der Bescheidzustellung konnte nicht festgestellt werden (siehe ua. die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 26. März 2021 und die E-Mails des Finanzamtes vom 18. März 2021 und 7. April 2021).

Das Finanzamt_A hob mit Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) vom 10. November 2020 den Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 14. Februar 2020) auf. Dieser Bescheid wurde am 17. November 2020 versendet und dem Beschwerdeführer am 18. November 2020 zugestellt (siehe E-Mail des Finanzamtes vom 18. März 2021 in Verbindung mit der Mitteilung der Österreichischen Post über die Verständigung der Hinterlegung).

Nach der vorliegenden Aktenlage besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel hieran, dass der Einkommensteuerbescheid 2012 und der Anspruchszinsenbescheid 2012 (beide mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020) dem Beschwerdeführer zeitlich vor dem Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) (mit Ausfertigungsdatum 10. November 2020) zugestellt wurden (siehe Begründung zu Pkt. 2 der Entscheidung).

Der Beschwerdeführer erhob gegen obige Bescheide mit Schreiben vom 19. November 2020 fristgerecht Beschwerde, da der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht an den Einkünften zukomme. Das Finanzamt-A wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 15. Jänner 2021 als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben vom 27. Jänner 2021 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

2.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Bescheiden und Schreiben.

Die Feststellung, dass der Einkommensteuerbescheid 2012 und der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2012 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020) dem Beschwerdeführer rechtswirksam zugestellt wurden, ergibt sich unzweifelhaft aus dem Faktum der Beschwerdeeinbringung und der Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2021.

Der Zeitpunkt dh. das exakte Datum der Zustellung der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und Anspruchszinsen 2012 an den Beschwerdeführer konnte trotz umfangreicher Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes (siehe ua. die Vorhalte vom 19. März und 30. März 2021 und die Anfragen an die Abgabenbehörde) nicht festgestellt werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden jedoch postalische Versendungen von der Postbehörde chronologisch bearbeitet und einem Adressaten zugestellt, sodass ein zur Post gebrachtes Schreiben

dem Empfänger in der Regel vor jenem Schreiben zugestellt wird, das erst zu einem späteren Zeitpunkt postalisch verschickt wird. Nachdem die Abgabenbehörde keinen zeitpunktbezogenen Zustellnachweis betreffend dieser Bescheide führen konnte, besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel hieran, dass die am 9. November 2020 erstellten (und anschließend versandten) Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und Anspruchszinsen 2012 dem Beschwerdeführer zeitlich vor dem erst am Folgetag (10. November 2020) erstellten Aufhebungsbescheid (zugegangen am 18. November 2020) zugestellt wurden. Wenn auch zutreffend ist, dass – wie vom Finanzamt im E-Mail vom 7. April 2021 ausgeführt – „nicht erwiesen ist, dass der Aufhebungsbescheid dem Beschwerdeführer zeitlich tatsächlich erst nach dem Einkommensteuerbescheid zugestellt wurde“, hat nach vorliegender Aktenlage die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich, dass dem Beschwerdeführer die Bescheide vom 9. November 2020 vor dem Bescheid vom 10. November 2020 zugekommen sind. Das Vorbringen der Abgabenbehörde vermag keine gegenteilige Feststellung begründen, zumal die vorliegende Aktenlage in freier Beweiswürdigung gemäß [§ 167 BAO](#) eine Zustellung des Aufhebungsbescheides vor bzw. zeitgleich mit den Bescheiden betreffend Einkommensteuer 2012 und Anspruchszinsen 2012 weitaus weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Dies auch deshalb, da der Einkommensteuerbescheid 2012 und Anspruchszinsenbescheid 2012 (beide vom 9. November 2020) nach der gesetzlichen Vermutung des [§ 26 ZustG](#), wonach Zustellungen am dritten Werktag nach der Übergabe an die Post als bewirkt gelten, vor dem 18. November 2020, sohin vor dem nachgewiesenen Zeitpunkt der Zustellung des Aufhebungsbescheides als rechtswirksam zugestellt gelten.

3.) Rechtslage:

3.a) Erledigungen werden nach [§ 97 Abs. 1 BAO](#) dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

3.b) Formelle Rechtskraft bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren; der Bescheid ist durch ein ordentliches Rechtsmittel (Beschwerde) nicht oder nicht mehr anfechtbar (VwGH 9.9.2013, [2010/17/0274](#), 0275; Ritz, taxlex 2015, 204). Die materielle Rechtskraft besteht in der Bindung der Behörden an einen einmal erlassenen, formell rechtskräftigen Bescheid.

Der Grundsatz „ne bis in idem“ besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung; VwGH 17.4.2008, [2007/15/0278](#)). Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus) steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen, d.h. das Verbot des „ne bis in idem“ ist eine Folge der materiellen Rechtskraft (Bichler, ÖStZ 1995, 233; Ritz, BAO⁶, § 92 Tz 5).

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwieder-
 rufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund steht die
 mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind,
 und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch
 über eine bestimmte Sache auch für Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiederrufbar
 und unabänderbar ist. Die (Rechtskraft-)Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden,
 die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht
 (Stoll, BAO-Kommentar, § 92, 943).

Mit der Rechtskraftwirkung ist die (selbstverständliche) Folge verbunden, dass in den Bestand
 von rechtskräftigen Bescheiden nur insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende (auf
 Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete) gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Ebenso
 wie gegenüber der Partei (aus der Rechtskraft heraus in Bezug auf die entschiedene Sache) Ein-
 griffs-, (Wiederholungs-)Schränken errichtet sind, bestehen solche gegenüber den Behörden.
 Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung, eine Abänderung wäre unzulässig und an-
 fechtbar, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung (wie sie
 insbesondere die [§§ 293 ff BAO](#), aber auch etwa [§ 303 BAO](#) bieten) eingreift (Stoll, BAO-Kom-
 mentar, § 92, S. 944).

Zur Frage der Zulässigkeit des Ergehens eines zweiten, eines neuen Bescheides trotz Rechts-
 kraft des vorangehenden, in derselben Sache ergangenen Bescheides führt Stoll in seinem
 BAO-Kommentar, § 92, 946, aus: Wenn nicht besondere Gründe seiner Zulässigkeit vorliegen
 wird der zweite Bescheid zu beseitigen sein, womit der Erstbescheid (weil ein lex-posterior-Bes-
 cheid nicht mehr vorliegt) wieder in seine Wirksamkeit tritt. Ergehen neue Bescheide im Ver-
 fahren nach [§ 299 BAO](#) und [§ 303 BAO](#), so sind dies nicht neue, die früheren überlagernden
 Sachbescheide, sondern es ergehen zunächst verfahrensrechtliche Bescheide, die die Erstbe-
 scheide „aufheben“ ([§ 299 BAO](#)), beziehungsweise das Verfahren „wiederaufnehmen“ ([§ 303](#)
[BAO](#)) und damit die vorangehenden Sachbescheide beseitigen, sodass rechtsförmlich nur der
 neue (nur ein) Bescheid vorliegen kann (das Derogationsproblem gar nicht entstehen kann).

3.c) Die Abgabenbehörde kann nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#) auf Antrag der Partei oder von Amts
 wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich
 als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist nach Abs. 2 leg.cit. der den aufgehobenen Bescheid erset-
 zende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung
 beider Bescheide zuständig ist.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1 leg.cit.) tritt das Verfahren nach
 Abs. 3 leg.cit. in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1 BAO) befunden hat.

3.d) Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Die Anspruchszinsen betragen gemäß [§ 205 Abs. 2 BAO](#) zwei Prozent über dem Basiszinssatz.

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Wegen der Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150). Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, sondern lediglich einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; VwGH 28.5.2009, [2006/15/0316](#), 2006/15/0332; Ritz, BAO⁶, § 205, Tz. 33ff).

4.) Erwägungen:

4.a) Das Finanzamt_A erließ – erstmals – am 14. Februar 2020 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012. Der Abgabepflichtige zog mit Schreiben vom 19. Oktober 2020 seine hiergegen erhobene Beschwerde (vom 26. Februar 2020) zurück (siehe Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 20. Oktober 2020, GZ. RV/_1), sodass der Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 14. Februar 2020) in (formelle und materielle) Rechtskraft erwuchs.

Trotz dieses Umstandes fertigte das Finanzamt_A am 9. November 2020 einen – zweiten – Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 aus. Die Abgabenbehörde sprach sohin formell über die Einkommensteuer des Abgabepflichtigen für das Jahr 2012 zweimal bescheidmäßig ab. Der Erlassung des zweiten Bescheides steht jedoch die materielle Rechtskraft des ersten Bescheides entgegen, an welche auch die Abgabenbehörde gebunden ist.

An diesem Umstand vermag nichts zu ändern, dass das Finanzamt_A mit Bescheid vom 10. November 2020 den (ersten) Einkommensteuerbescheid 2012 (vom 14. Februar 2020) gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben hat. Wie oben näher dargelegt erging der Aufhebungsbescheid

(vom 10. November 2020) rechtswirksam erst nach dem (zweiten) Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020).

Das Finanzamt hätte, um den zweiten Einkommensteuerbescheid 2012 verfahrensrechtlich zulässig erlassen zu können, den ersten Bescheid zeitmäßig zuvor durch Bescheidaufhebung nach [§ 299 BAO](#) beseitigen müssen. Nachdem dies von der Abgabenbehörde verabsäumt wurde und der angefochtene Einkommensteuerbescheid (Zweitbescheid) ohne gleichzeitiger bzw. vorangegangener Aufhebung des Erstbescheides erlassen wurde, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 wegen dem Grundsatz „ne bis in idem“ (ersatzlos) aufzuheben.

4.b) Dem bekämpften Anspruchszinsenbescheid 2012 liegt der Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020) zugrunde, welcher mit gegenständlicher Entscheidung zwar aufgehoben wird, ursprünglich jedoch rechtswirksam ergangen war.

Wie oben dargelegt wird dem Umstand, dass ein Stammabgabenbescheid (im vorliegenden Fall: der Einkommensteuerbescheid 2012) nachträglich aufgehoben wird, durch die Abgabenbehörde mit einem an den Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es erfolgt daher keine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (im vorliegenden Fall: des bekämpften Anspruchszinsenbescheides 2012), sondern hat ein weiterer Zinsenbescheid durch die Abgabenbehörde zu ergehen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 ist daher als unbegründet abzuweisen.

5.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 19. April 2021

