

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, betreffend Beschwerde vom 3. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2022 betreffend Berichtigung (§ 293 BAO) des Aufhebungsbescheides (§ 299 BAO) vom 3. Dezember 2021 hinsichtlich Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

1. Verfahrensgang und Sachverhalt:

Mit Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 3.12.2021 hob die belangte Behörde (FA) den erklärungsgemäß an ***Bf1*** (Beschwerdeführer, Bf) ergangenen Einkommensteuerbescheid 2019 (ESt-Bescheid 2019) vom 29.1.2021 auf. Als Begründung wurde ausgeführt, die Abgabenbehörde könne gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Die Begründung des Bescheides beschränkte sich daher auf die Wiedergabe des Gesetzestexts eine Begründung zur Ermessensübung ist dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO nicht zu entnehmen.

Zeitgleich erließ das FA einen neuen ESt-Bescheid 2019, in welchem Einkünfte aus Kapitalvermögen (KV), auf die ein besonderer Steuersatz nicht anwendbar ist, in Höhe von 1.143.423,16 € ausgewiesen waren, woraus eine Nachforderung von 581.753,00 € resultierte.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. am 3.2.2022 innerhalb der erstreckten Frist Beschwerde und beantragte gemäß § 262 Abs. 2 BAO das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (BVE) und die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) innerhalb von drei Monaten.

Am 11.2.2022 – somit nach Eingang der Beschwerde beim FA - erging der verfahrensgegenständlich angefochtene Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO, mit dem die Begründung des Aufhebungsbescheides vom 3.12.2021 wie folgt ergänzt wurde:

Da die in der Begründung des neuen Sachbescheides vom 3.12.2021 zur Einkommensteuer 2019 dargestellte inhaltliche Rechtswidrigkeit des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2019 vom 29.01.2021 eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung dieses Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass eine fehlende oder mangelhafte Bescheidebegründung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften sei, jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegenstehe. Die Abgabenbehörde könne gemäß § 293 BAO von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Im vorliegenden Fall seien in der automationsunterstützten Direktbearbeitung der veranlagten Einkommensteuer unter Einsatz einer Datenverarbeitungsanlage die Eingabefelder für Begründungstextbausteine vertauscht worden. Dadurch sei es dazu gekommen, dass die erforderliche „Ermessensbegründung“ und der Hinweis auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit im Sinne von § 299 BAO nicht am aufhebenden Bescheid, sondern am neuen Sachbescheid aufgedruckt worden wäre.

Am 14.2.2022 legte das FA die Beschwerden gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO und gegen den ESt-Bescheid 2019 vom 3.12.2021 dem BFG ohne vorherige Erlassung einer BVE zur Entscheidung vor.

Gegen den Berichtigungsbescheid vom 11.2.2022 erhob der Bf am 3.3.2022 Beschwerde beantragte gemäß § 262 Abs. 2 BAO das Unterbleiben der Erlassung einer BVE und die Direktvorlage der Beschwerde an das BFG. Diese Beschwerde wurde dem BFG am 15.3.2022 ohne vorherige Erlassung einer BVE zur Entscheidung vorgelegt.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen gründen sich auf die vorgelegten Aktenbestandteile sowie die für das Beschwerdeverfahren maßgeblichen Bestandteile des elektronischen Veranlagungsaktes. Der

festgestellte Verfahrensverlauf ist zudem unbestritten. Strittig ist ausschließlich die Lösung der in Zusammenhang mit diesem Sachverhalt zu beurteilenden Rechtsfragen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung):

§ 300 BAO idF JStG 2018, BGBl. Nr. 62/2018, lautet:

(1) Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und*
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und*
- c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.*

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.“

§ 300 BAO wurde im Zuge der Schaffung der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit durch das FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, umfassend umgestaltet. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP, 21) führen in diesem Zusammenhang aus:

Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen (vgl. zB Tanzer, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1, 40) darf keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde (zB des Finanzamtes) und eines Verwaltungsgerichtes (zB des Bundesfinanzgerichtes) zur Abänderung (Änderung, Berichtigung) oder Aufhebung (etwa nach § 299 BAO oder im Wege des § 303 BAO) eines Bescheides bestehen. Eine solche konkurrierende Zuständigkeit wird im ersten Satz des § 300 BAO ausdrücklich ausgeschlossen.

Nur ausnahmsweise lässt § 300 BAO eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu. Dies setzt einen hierauf gerichteten Willensakt des Beschwerdeführers voraus. Die im § 300 Abs. 1

lit. a BAO geforderte Zustimmungserklärung der Partei (§ 78 BAO) ist deshalb gegenüber dem Verwaltungsgericht abzugeben, um auszuschließen, dass dem Gericht ohne seine Kenntnis bzw. gegen seinen Willen die Zuständigkeit zur Beschwerdeerledigung entzogen wird.

Leitet das Gericht die Zustimmungserklärung nicht an die Abgabenbehörde weiter, so darf die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid nicht aufheben.

Anlässlich dieser Weiterleitung setzt das Gericht eine Frist fest, während der die Abgabenbehörde befugt ist, die Aufhebung (verbunden mit der Erlassung eines ‚Ersatzbescheides‘) vorzunehmen bzw. während der das Gericht auf die Zuständigkeit zur Erlassung eines Erkenntnisses verzichtet.

Die Aufhebung nach dem zweiten Satz des § 300 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

In der Literatur bestehen teils divergierende Ansichten welche Maßnahmen von § 300 Abs. 1 BAO betroffen sind. Nach Ritz/Koran fallen unter anderem Maßnahmen gemäß §§ 193, 293, 293b, 295, 295a, 299 und 303 BAO unter § 300 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 300 Rz 4). Nach Brennstener sind Berichtigungen zulässig, da diese lediglich zum Bescheid hinzutreten, diesen jedoch nicht abändern oder aufheben (vgl.

Fischerlehner/Brennstener, Abgabenverfahren I BAO 3, § 300 Rz. 9). Hingegen umfasst der Begriff Abänderung nach Ellinger/Sutter/Urtz sowohl die Berichtigung (z.B. §§ 293, 293a, 293b BAO) als auch die Änderung (z.B. § 295 BAO) eines Bescheides (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 293 [Stand 1.1.2017, rdb.at], Anm 2).

Für die Ansicht von Ritz/Koran und Ellinger/Sutter/Urtz spricht zum einen, dass die Überschrift des ersten Teils des Unterabschnitts B im 7. Abschnitt der BAO, welcher die §§ 293 bis 302 BAO umfasst, „Abänderung, Zurücknahmen und Aufhebung“ lautet, und zum anderen, dass auch die Materialien des FVwGG 2012 sowohl die Aufhebung als auch die Berichtigung unter den Begriff „Abänderung“ einordnen.

VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 zufolge dient § 300 BAO der Vermeidung einer gleichzeitigen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes. Insbesondere dürfen (und können) Abgabenbehörden nunmehr nach Eintritt der Entscheidungssperre keine (weitere) Beschwerdeentscheidung erlassen. Wird von der Abgabenbehörde während des anhängigen Beschwerdeverfahrens etwa eine Außenprüfung nach §§ 147 ff BAO begonnen und abgeschlossen, so sind diese Feststellungen ausschließlich vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis zu verwerten (vgl. Lenneis, in FS-Tanzer, 71 ff [86]). Auch die Auswirkungen von (geänderten) Grundlagenbescheiden (§ 295 Abs. 1 BAO) sind vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis zu berücksichtigen (vgl. Lenneis, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem BVwG und dem BFG, 1 ff [11]; zur Zulässigkeit eines Vorgehens nach § 295 BAO auch im Rechtsmittelverfahren vgl. das Erkenntnis vom 9. November 1983, 83/13/0088, VwSlg 5828 F/1983). Die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist aber durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt (vgl. hiezu Ritz, BAO5, § 279 Tz 11 ff). Nur im Rahmen dieser "Sache" kann (und muss) das

Bundesfinanzgericht Änderungen auch im Laufe des Beschwerdeverfahrens (etwa Erhebungsergebnisse des Finanzamtes aus Außenprüfungen) berücksichtigen. Über diese Sache hinaus besteht keine Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes, sodass insoweit auch keine konkurrierenden Zuständigkeiten gegeben sind.

An VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 anknüpfend erachtete das BFG (BFG 15.4.2019, RV/6100508/2018) die Aufhebung eines Bescheides durch die Abgabenbehörde als zulässig und wirksam, obwohl zum Zeitpunkt der Aufhebung eine Beschwerde gegen einen, den aufgehobenen Bescheid gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheid beim Bundesfinanzgericht anhängig war. Da das BFG im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nur über die Berichtigung abzusprechen hatte, war ihm eine Entscheidung i.Z.m. de Aufhebung des berichtigten Bescheides verwehrt. Angesichts dessen konnte es im Rahmen der Aufhebung des berichtigten Bescheides nicht zu einer Zuständigkeitskonkurrenz im Sinne des § 300 BAO kommen. Die Aufhebung war daher wirksam.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist der Sachverhalt umgekehrt gelagert. Ein Bescheid sollte gemäß § 293 BAO berichtigt werden, obwohl die Entscheidungssperre des § 300 BAO bereits eingetreten war. „Sache“ dieses bereits anhängigen Beschwerdeverfahrens ist die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 29.1.2021 durch den Aufhebungsbescheid vom 3.12.2021. Das BFG hat daher zu prüfen, ob diese Aufhebung zu Recht erfolgte. Besonderer Bedeutung kommt dabei der Begründung des Aufhebungsbescheids zu, da in dieser die Gründe für die Aufhebung darzulegen sind, womit gleichzeitig der Prozessgegenstand – also die „Sache“ des Verfahrens – festgelegt wird (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Durch den in diesem Verfahren angefochtenen Berichtigungsbescheid vom 11.2.2022 griff die Abgabenbehörde in das Verfahren des BFG ein. Der Umstand, dass mit dem angefochtenen Berichtigungsbescheid nicht der Spruch, sondern die Begründung des Aufhebungsbescheids berichtigt wurde, ist irrelevant, da – wie oben ausgeführt – die Begründung des Aufhebungsbescheides zur Abgrenzung des Prozessgegenstands heranzuziehen ist.

Der rechtswidrige Eingriff der Abgabenbehörde in die Kompetenzen des BFG hat daher gemäß § 300 Abs. 1 BAO die Nichtigkeit des Berichtigungsbescheids vom 11.2.2022 zur Folge.

Eine Bescheidbeschwerde ist gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Die Beschwerde ist unzulässig, wenn der angefochtenen behördlichen Erledigung – wie im gegenständlichen Fall – keine Bescheidqualität zukommt (VwGH 15.2.2006, 2005/13/0179).

Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so obliegt die Zurückweisung der Beschwerde gemäß § 272 Abs. 4 BAO zunächst dem Berichterstatter.

Ungeachtet eines Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann von einer solchen gemäß § 274 Abs. 3 BAO abgesehen werden, wenn die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen einen Beschluss 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.

Hinsichtlich der behandelten Rechtsfragen besteht bereits Rechtsprechung des VwGH. Im gegenständlichen Beschluss ist das Bundesfinanzgericht von dieser jeweils in der Begründung angeführten Rechtsprechung nicht abgewichen. Mangels Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war die Revision daher nicht zuzulassen.

Wien, am 24. Juni 2022