

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, vertreten durch Stb, Stb_Adr, über die Beschwerde vom 17. Juni 2019 gegen den Bescheid des FA (nunmehr: FA*) vom 22. Mai 2019 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO, Steuernummer Bf_StNr, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2022 in Anwesenheit des Schriftführers S zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO vom 30. August 2018 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 5. September 2017 wurde gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 08/2014 iHv € 10.844,52 festgesetzt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Bf habe am 18.07.2014 von der A GmbH einen (gebrauchten) Marke_X um € 15.500,00 erworben. In der Erklärung über die Normverbrauchsabgabe sei ein Betrag von € 5.466,00 an Normverbrauchsabgabe ausgewiesen worden. Als Bemessungsgrundlage sei der Kaufpreis von € 15.500,00 herangezogen worden. Das gegenständliche Fahrzeug sei zunächst durch die M GmbH von der D GmbH geleast worden. Nach Auslaufen des Leasingvertrages (Laufzeit 24) habe sich ein Restwert von netto € 14.735,30 ergeben. Bei diesem Betrag habe es sich um den Fahrzeugwert abzüglich der monatlichen Leasingraten von jeweils netto € 1.609,24 gehandelt. Der Marke_X sei der A GmbH überlassen worden, weil sich die Leasingfirma selbst nicht mit den Formalitäten einer Fahrzeugverbringung nach Österreich befassen habe wollen. Die A GmbH habe den

gegenständlichen Marke_X stark unterpreisig an die Bf fakturiert, es handle sich um eine Gefälligkeitsrechnung.

Darüber hinaus wurde dargelegt, dass sich die Feststellungen aus dem Akteninhalt ergäben, insbesondere aus dem Außenprüfungsbericht vom 16.03.2015 und dem Prüfungsakt einschließlich der eingeholten Auskünfte des Finanzamtes F. Der gemeine Wert sei unter Betrachtung des § 21 BAO durch Eurotax (€ 47.295,62) ermittelt worden. Der Rechnungsbetrag des Autohändlers sei nicht als Bemessungsgrundlage für die NoVA herangezogen worden.

2. Gegen diesen Bescheid wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf per Fax am 18. September 2017 Beschwerde erhoben und ausgeführt, dass, wie bereits in den Verfahren RV/3100723/2015 und RV/3100330/2017 dargelegt, das gegenständliche Kraftfahrzeug bei einem befugten Fahrzeughändler erworben worden sei, weshalb der Anschaffungspreis als gemeiner Wert anzusetzen sei. Da die Bescheidebegründung auf den Akteninhalt, einschließlich im Amtshilfeweg eingeholter Auskünfte des Finanzamtes F verweise, werde zur Erstellung einer Beschwerdeergänzung ersucht, diese Unterlagen zu übermitteln. Wörtlich wurde ausgeführt:

„Verwiesen wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides zusätzlich auf den Akteninhalt, insbesondere aus dem Bericht vom 16.03.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, dem Prüfungsakt einschließlich der im Amtshilfeweg eingeholten Auskünfte des Finanzamtes F (B)...

Da dieser, offensichtlich wesentliche Teil der Begründung des Bescheides nicht übermittelt wurde, haben wir bereits im Vorverfahren, im E-Mail vom 22.12.2016 13:36 und 03.01.2017 22:01 an Mail_FA, ersucht, uns im kurzen Wege diese Ergänzung des Bescheides nachzureichen. Dies war offensichtlich nicht möglich, weshalb wir neuerdings den Antrag auf Ergänzung des gegenständlichen Bescheides stellen, um eine qualifizierte Stellungnahme abgeben und damit die Begründung unserer gegenständlichen Beschwerde ergänzen zu können“.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. September 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdebegründung wurde sowohl in sachverhaltsmäßiger als auch in rechtlicher Hinsicht ergänzt. Die Beschwerdevorentscheidung wurde der Bf am 25. September 2017 nachweislich zugestellt und erwuchs in Rechtskraft.

4. Am 30. August 2018 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf über FinanzOnline den Antrag auf Aufhebung des Festsetzungsbescheides vom 5. September 2017 gem. § 299 BAO. Als Begründung für die Einbringung des Antrages wurde ausgeführt, dass die am 18. September 2017 per Fax eingebrachte Beschwerde zu diesem Bescheid im Finanzamt nicht mehr auffindbar sei. Im Weiteren wurde auf das in den Vorverfahren RV/3100723/2015 und RV/3100330/2017 erstattete Vorbringen verwiesen.

5. Gegen den Bescheid vom 22. Mai 2019, mit welchem der Antrag gem. § 299 BAO abgewiesen wurde, wurde am 6. Juni 2019 Beschwerde erhoben; nach der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 14. Juni 2019 wurde am 27. Juni 2019 der Vorlageantrag eingebracht. Sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag wurde neuerlich ausgeführt, als Bemessungsgrundlage für die NoVA sei der Rechnungsbetrag des befugten Kraftfahrzeughändlers von € 15.500,00 heranzuziehen.

II. Rechtslage und Erwägungen

1. Gemäß § 262 Abs. 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen. Hat die Beschwerdeentscheidung gem. § 263 Abs. 1 BAO inhaltlich über die Beschwerde abzusprechen, so tritt diese meritorische Beschwerdeentscheidung an die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides und ersetzt diesen daher zur Gänze (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 263 Rz 9).

2. Im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO war der Bescheid vom 5. September 2017 betreffend Festsetzung von NoVA für den Zeitraum 08/2014 nicht mehr im Rechtsbestand, da mit 21. September 2017 die abweisende Beschwerdeentscheidung ergangen ist, welche der Bf am 25. September 2017 zugestellt wurde. Dies bedeutet, dass im Streitfall nur mehr die Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017 einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zugänglich gewesen wäre.

3. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22. August 2022 wurde die Bf aufgefordert zum dargestellten Verfahrensverlauf Stellung zu nehmen.

In der Stellungnahme vom 1. September 2022 wurde angeführt, der Antrag vom 30. August 2018 sei inhaltlich auf Aufhebung der Normverbrauchsabgaben 08/2014 gleich welcher Fassung gerichtet gewesen. Darüber hinaus wurde ins Treffen geführt, im Beschwerdeverfahren betreffend den Festsetzungsbescheid vom 5. September 2017 sei um Einsicht in den Prüfungsakt einschließlich der im Amtshilfeweg eingeholten Auskünfte des Finanzamtes F (B_Land) ersucht worden, da sich die Abgabenbehörde in der Bescheidebegründung auf die genannten Unterlagen berufen habe. Diese Einsicht in die vollständigen Unterlagen sei von der Abgabenbehörde nicht gewährt worden, weshalb ein wesentlicher Teil der Begründung des Bescheides vom 5. September 2017 nach wie vor fehle.

Am 6. Oktober 2022 beantragte der steuerliche Vertreter der Bf beim Bundesfinanzgericht die Akteneinsicht und führte aus, dass sich sowohl der Bescheid über die Festsetzung der NoVA vom 5. September 2017 als auch die Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017 in ihren Begründungen auf den „*Akteninhalt, insbesondere auf den Bericht vom 16.03.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, den Prüfungsakt einschließlich der im Amtshilfeweg*

eingeholten Auskünfte des Finanzamtes F (B) und die von der Antragstellerin vorgelegten Urkunden“ stützten.

Es sei mehrfach darauf hingewiesen worden, dass die Beschwerdefrist für den Bescheid vom 5. September 2017 infolge fehlender Begründung entsprechend § 245 Abs. 2 BAO noch nicht zu laufen begonnen habe. Dieser Mangel sei auch in der Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017 nicht behoben worden.

Die monierten Unterlagen sind der Bf vom Bundesfinanzgericht bereits am 3. Oktober 2022 zur Kenntnis übermittelt worden.

In der mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2022 teilte der steuerliche Vertreter der Bf zunächst mit, dass in der Beschwerde (vom 18. September 2017 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 08/2014, Anmerkung des Senates) ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt worden sei. Diesem Antrag sei nunmehr entsprochen worden (vgl. Tonbandprotokoll, 17:00 bis 21:36).

Über Vorhalt der Rechtslage durch die Vorsitzende und auf Frage der Vorsitzenden, ob der steuerliche Vertreter weiterhin die Ansicht vertrete, dass der Schriftsatz vom 18. September 2017 gleichzeitig als Beschwerde und als Antrag nach § 245 Abs. 2 BAO zu werten sei, wurde ausgeführt, *„so steht es drinnen“*. Beschwerde stehe vorne darauf und hinten stehe, damit die Begründung ergänzt werden könne, werde um Vorlage der restlichen Unterlagen gebeten. Über Vorhalt der Vorsitzenden, dass ein Ersuchen um Vorlage der restlichen Unterlagen aber ein Antrag auf Akteneinsicht sei, wurde vom steuerlichen Vertreter dezidiert ausgeführt, *„so ist es“*. Über Hinweis der Vorsitzenden, dass ein Antrag auf Akteneinsicht aber kein Antrag nach § 245 Abs. 2 BAO sei, wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, *„§ 245 Abs. 2 BAO habe ich nicht ausdrücklich...“* (vgl. Tonbandprotokoll, 21:36 bis 25:40).

Nach Meinung des Senates kann der in der Beschwerde vom 18. September 2017 gestellte Antrag nicht als Antrag nach § 245 Abs. 2 BAO gewertet werden, hat doch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, einen Antrag auf Akteneinsicht gestellt zu haben, um eine (allfällige) Beschwerdeergänzung vornehmen zu können. Auch wurde im Vorverfahren (RV/3100330/2017 betr. Festsetzungsbescheid vom 19. Dezember 2016) mit Mail vom 22. Dezember 2016 Akteneinsicht begehrt, weil sich die Abgabenbehörde in ihrer Bescheidsbegründung auf den Bericht vom 16.03.2015 einschließlich der im Amtshilfeweg eingeholten Auskünfte des Finanzamtes F (B) gestützt habe. Hinzu kommt noch, dass nach Darlegung des Verfahrensgangs durch das Bundesfinanzgericht (Vorliegen einer rechtskräftigen Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017) im Schreiben vom 1. September 2022 zunächst nur behauptet wurde, es fehle noch immer ein wesentlicher Teil der Begründung des Bescheides vom 5. September 2017. Erst im Schreiben vom 5. Oktober 2022 wurde dezidiert dargelegt, dass *„die Beschwerdefrist für den Bescheid vom 05.09.2017 infolge fehlender Begründung entsprechend § 245 Abs. 2 BAO noch nicht zu laufen begonnen hat. Dieser Mangel*

wurde auch in der Beschwerdeentscheidung vom 21.09.2017 nicht behoben“. Dieses Vorbringen, das nach und nach im Beschwerdeverfahren erstattet worden ist, kann nach Meinung des Senates nur als Versuch gewertet werden, mögliche Folgen der unrichtigen Bescheidbezeichnung im Aufhebungsantrag vom 30. August 2018 zu korrigieren.

4. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Das Parteiengehör ist in förmlicher, für den Abgabepflichtigen als solches wahrnehmbarer Weise einzuräumen, beispielsweise durch Gewährung der Akteneinsicht (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 115 Tz 19 mwN; § 183 Tz 7 mwN).

Am 22. Dezember 2016 ging ein Ersuchen um Akteneinsicht an die Abgabenbehörde per Mail. Der Bf wurde wiederum per Mail mitgeteilt, dass derartige Eingaben schriftlich, per Fax oder über FinanzOnline zu erfolgen haben. Ein diesbezüglicher Antrag wurde im weiteren Verlauf bei der Abgabenbehörde nicht gestellt.

Zutreffend mag sein, dass die Abgabenbehörde der Bf bestimmte Unterlagen (Korrespondenz mit dem Finanzamt F) nicht übermittelt hat und dadurch das Parteiengehör verletzt hat. Dieser Umstand führt jedoch nicht dazu, dass der Bescheid vom 5. September 2017 ganz oder teilweise begründungslos geblieben ist, und die Abgabenbehörde deshalb nicht berechtigt gewesen wäre, über die Beschwerde vom 18. September 2017 inhaltlich abzusprechen. Vielmehr wäre es an der Bf gelegen, die behaupteten Verfahrensmängel in einem Vorlageantrag geltend zu machen. Letzteres ist im Beschwerdefall aber nicht geschehen.

Die Verletzung des Parteiengehörs ist kein absoluter Verfahrensmangel und führt nicht zur Unwirksamkeit von Bescheiden. Dies bedeutet, der Verfahrensmangel kann im Beschwerdeverfahren geheilt werden (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106, VwGH 17.12.2003, 99/13/0032). Gleiches gilt für Begründungsmängel (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282). Derartige Mängel können allerdings im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unter Umständen zur Bescheidaufhebung führen (zB VwGH 06.05.2022, Ra 2021/13/0086; 27.07.2022, Ra 2022/10/0108).

5. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung setzt jedoch voraus, dass sich der aufzuhebende Bescheid tatsächlich im Rechtsbestand befindet; dies trifft im Beschwerdefall nicht zu. Die inhaltliche Einlassung der Abgabenbehörde in das Verfahren nach § 299 BAO ändert daran nichts. Der Antrag vom 30. August 2018 wäre von der Abgabenbehörde nicht inhaltlich zu erledigen, sondern als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Soweit in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2022 vorgebracht wird, dass sich der Aufhebungsantrag vom 30. August 2018 ebenso gegen die Beschwerdeentscheidung vom 21. September gerichtet habe, ist dem entgegenzuhalten, dass bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens eine davon abweichende, nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich ist. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein beruflicher Parteienvertreter, der einen Antrag im Namen eines Mandanten stellen möchte, dies auch klar zum Ausdruck bringt. (zB VwGH 13.01.2021, Ra 2020/13/0099 mwN). Lediglich bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist – im Hinblick auf § 115 – die Absicht der Partei zu erforschen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 85 Tz 1 mwN).

Im Aufhebungsantrag vom 30. August 2018, eingebracht vom steuerlichen Vertreter der Bf, wurde ausdrücklich und unmissverständlich der Festsetzungsbescheid vom 5. September 2017 als die Erledigung bezeichnet, auf die sich der Aufhebungsantrag bezieht. Darüber hinaus kommt im genannten Antrag klar zum Ausdruck, dass der steuerliche Vertreter im Zeitpunkt der Antragseinbringung davon ausging, dass die Beschwerde vom 18. September 2017 „im Finanzamt nicht auffindbar“, somit unerledigt gewesen sei. Unter diesen Umständen kann keinesfalls angenommen werden, der gegenständliche Aufhebungsantrag richte sich gegen die Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017.

Dass die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 18. September 2017 erhalten und erledigt hat, wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf mit Mail vom 30. August 2018 mitgeteilt. Ab diesem Zeitpunkt hätte dem rechtskundigen Parteienvertreter bewusst sein müssen, dass sich der Erstbescheid vom 5. September 2017 nicht mehr im Rechtsbestand befand und damit nicht mehr Gegenstand eines Antrages gem. § 299 BAO sein konnte.

Das erstmals in der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreter der Bf erstattete Vorbringen, er habe im Aufhebungsantrag vom 30. August 2018 lediglich das Datum verwechselt, hält der Senat für nicht glaubhaft, wurden doch diese Ausführungen nicht etwa unverzüglich, sondern erst am Ende eines umfassenden Ermittlungsverfahrens erstattet. Zudem lässt sich dieses Vorbringen mit dem Inhalt des gegenständlichen Aufhebungsantrages nicht in Einklang bringen.

6. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht 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.

Die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes umfasst auch die Abänderung eines Abweisungs- in einen Zurückweisungsbescheid (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 279 Tz 14 mwN).

Der Aufhebungsantrag vom 30. August 2018 richtet sich gegen einen Bescheid, der nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, weshalb dieser als unzulässig zurückzuweisen war.

III. Unzulässigkeit der 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. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung; die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 4. November 2022