

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 16.04.2018 der Frau Vn1 Fn1 Fn2, verh. Fn3, ***GebDat*** geboren, StNr.: ***BF1StNr1***, ***Bf1-Adr***, Italien, vertreten durch Lindner & Rock Rechtsanwälte OG, Mariatrosterstr 87a, 8043 Graz, gegen den Abweisungsbescheid vom 5.04.2018 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend den Antrag gemäß § 299 BAO, vom 27.03.2018 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2011, vom 24.4.2017

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) und ihre drei Geschwister haben 1995 im Erbwege den rund 170 ha großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mitsamt Schloss und Nebengebäuden erworben und diesen seither als Mitunternehmerschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführt. Diese Mitunternehmerschaft wurde entsprechend den Namen der Mitunternehmer im Abgabungsverfahren „Dr. Vn3 Fn1-Fn2 und Mitbesitzer“ bezeichnet und wird im Folgenden kurz „Forstbetrieb Schloss Z.“ genannt.

Im Jahr 2008 wurde von der Abgabenbehörde aus dem Kreis der Mitunternehmer die Bf als gesetzliche Vertreterin dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 81 Abs. 2 BAO mit Bescheid vom 24.10.2008 bestellt. Im Abgabungsverfahren ist die Bf. mit ihrem Namen, ***Bf1*** aufgetreten, im Grundbuch wurde sie mit dem Namen Vn1 Fn3 erfasst.

Für die Wahrnehmung der steuerlichen Belange wurde von der Mitunternehmerschaft - Forstbetrieb Schloss Z. im Zeitraum 1997 bis 2013 ein Steuerberater (Kanzlei B.) als gewillkürter Vertreter eingesetzt.

Mit Kaufvertrag vom 8.6.2011 wurde der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb an eine Stiftung in Liechtenstein um € 3.675.000 verkauft. Die Abgabenerklärung zur Feststellung der Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 2011 gemäß § 188 BAO wurde vom steuerlichen Vertreter (StV) mittels FinanzOnline am 4.12.2012 eingereicht. In dieser Abgabenerklärung wurde für jeden der vier Beteiligten ein laufender Verlust von - € 5.915,72 sowie ein Veräußerungsgewinn von € 351.928,71 erklärt und bei jeden der Beteiligten für den Veräußerungsgewinn der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 beansprucht.

Bereits davor am 11.10.2012 wurden vom StV die Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2011 eingereicht und erging in der Folge – noch vor Erlassung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO – an die Bf. erklärungsgemäß der Einkommensteuerbescheid 2011, vom 7.3.2013, in dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (€ 346.012,69) mit dem Hälftesteuersatz für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 Z. 2 EStG versteuert wurden.

Auf Grund eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens unter Einbeziehung sachverständiger Bewertungen wurde der Erstbescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft im Jahr 2011 am 6.10.2016 abweichend von der Abgabenerklärung erlassen. Dieser Einkünftefeststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016 war an die zuletzt an der Mitunternehmerschaft beteiligt gewesenen Gesellschafter gerichtet und wurde der gemäß § 81 BAO bestellten zustellungsbevollmächtigten Vertreterin der Mitunternehmerschaft, der beschwerdeführenden Frau Vn1 Fn1 Fn2 an ihrer italienischen Wohnadresse am 14.10.2016 - durch Zustellung im Postwege mit Zustellnachweis - zugestellt. Die Bf. übernahm diesen Abgabenbescheid und unterfertigte mit Name und Datum den (roten) Rückschein der Posteinschreibesendung. Auf diesem war das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt (FA) als Absender des Schriftstückes ausgewiesen.

Mit Vorhalt vom 7.10.2016 forderte das FA die Bf. auf, die erklärte Erwerbsunfähigkeit infolge geistiger oder körperlicher Behinderung im Sinne des § 37 Abs. 5 Z. 2 EStG für die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes nachzuweisen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung sei auf Grundlage eines medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen oder durch die medizinische Beurteilung des zuständigen Sozialversicherungsträgers (z.B. für Berufsunfähigkeitspension) zu belegen.

Nachdem der Vorhalt unbeantwortet geblieben ist, erließ das FA gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.04.2017, in dem die im Feststellungsbescheid vom 6.10.2016 enthaltenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (€ 443.180,31) angesetzt und mit dem Normalsteuersatz versteuert wurden. Der

Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.04.2017 wurde im Postwege mit Zustellnachweis der Bf. zugestellt und von dieser an ihrem italienischen Wohnsitz am 3.5.2017 nachweislich übernommen. Auch auf diesem (roten) Rückschein für internationale Einschreiben war als Absender des Schreibens das Finanzamt Wr. Neustadt Neunkirchen ausgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 31.10.2017 erhob die Bf. durch ihren StV gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.04.2017 Bescheidbeschwerde mit dem Begehren, den Hälftesteuersatz zu berücksichtigen, weil sie an einer starken psychischen Erkrankung leide, welche mit dem beigegeführten Attest des italienischen Facharztes für Psychiatrie, X., bestätigt werde. Bei diesem Facharzt mit Sitz in Verona (rd. 500 km vom Wohnsitz der Bf. entfernt) sei die Bf. lt. dem Arztbrief seit ungefähr 10 Jahren (1997) wegen „Gemischte Biplare Störung 1“ mit manisch-depressiven Zyklen in Behandlung. Der Arzt gelange in seiner Beurteilung zum Ergebnis, dass die Bf. auf Grund der Art und Schwere ihrer Störung nie geeignet gewesen sei, eine Erwerbstätigkeit auszuüben und sie tatsächlich auch nie gearbeitet habe.

Mit diesem medizinischen Gutachten werde belege, dass die Bf. seit mehr als 10 Jahren und somit schon vor der Veräußerung des Betriebes an einer geistigen Behinderung leide, weshalb die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes begründet sei.

Weiters wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass die Postzustellung in Rom generell unzuverlässig und im vorliegenden Fall besonders problematisch sei, weil die Bf. in einem großen Haus mit vielen unterschiedlichen Parteien (Firmen und Privaten) wohne und es keine Posteinlaufstelle und keinen Portier gebe. Die Bf. habe nach der Abwicklung der Betriebsveräußerung keinen steuerlichen Vertreter in Österreich gehabt und auch über keinen FinanzOnline-Zugang verfügt.

Aus diesen Gründen habe die Bf. den Vorhalt vom 7.10.2016 zum Nachweis ihrer Erwerbsunfähigkeit nie erhalten. Dieser sei erst vom StV (Wt- u. StB-Kanzlei B2) über FinanzOnline abgefragt und der Bf. am 5.10.2017 eine ausgedruckte Ausfertigung übergeben worden. Auch der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.04.2017 sei der Bf. erstmals nach der Abfrage im FinanzOnline in der Kanzlei am 5.10.2017 persönlich übergeben worden. Es werde daher beantragt, der Beschwerde stattzugeben und den Hälftesteuersatz wegen Erwerbsunfähigkeit zu berücksichtigen.

Vom FA wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.12.2017, zugestellt an den zustellungsbevollmächtigten StV, die Bescheidbeschwerde vom 31.10.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.04.2017 wegen Verspätung zurückgewiesen. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt: Die Behauptung die Bf. habe erst am 5.10.2017 durch persönliche Übergabe in der Kanzlei des StV – nach einer durchgeführten FinanzOnline-Abfrage – den geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 erhalten, sei nachweislich tatsachenwidrig. Der Bf. sei der – erst mit Beschwerde vom 31.10.2017 angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 – per internationalem Einschreiben an ihrem ordentlichen

Wohnsitz persönlich vom Postorgan gegen Unterzeichnung des Zustellnachweises ausgefolgt worden. Wie auf dem Rückschein eindeutig zu erkennen sei, sei das Poststück am Donnerstag, den 3.5.2017 von der Bf. persönlich in Empfang genommen und ihr somit mit diesem Tage rechtswirksam zugestellt worden. Die Beschwerdefrist betrage gemäß § 245 BAO einen Monat und habe somit am Donnerstag, den 7. Juni 2017 geendet. Die Bescheidbeschwerde vom 31.10.2017 sei somit erst nach Ablauf der Beschwerdefrist eingebracht worden und sei deshalb wegen Verspätung zurückzuweisen gewesen.

Von der Bf. wurde gegen die BVE vom 11.12.2017 betreffend Zurückweisung der Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2011 kein Vorlageantrag eingebracht, weshalb dieser Zurückweisungsbescheid in formelle Rechtskraft erwuchs.

Die Bf. bezieht seit 2019 inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Auf Grund ihrer Beitragsleistungen als Mitunternehmerin des Forstbetriebes Schloss Z. erhält sie seit Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters eine staatliche Pension von der Sozialversicherungsanstalt der selbständigen Landwirte ausbezahlt.

Mit Anbringen vom 27.03.2018, eingebracht am 28.3.2018 stellte die Bf. durch ihren StV den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 24.04.2017 gemäß § 299 BAO und begründet diesen wie folgt:

Der ESt-Bescheid 2011 vom 24.4.2017 gründe sich auf den Feststellungsbescheid vom 6.10.2016, welcher mit inhaltlicher sowie auf Grund von gesetzwidriger Zustellung mit formeller Rechtswidrigkeit belastet sei. Von der Bf. sei zur Bekämpfung dieses Grundlagenbescheides eine Bescheidbeschwerde eingebracht worden, die bislang noch offen sei.

Lediglich für den Fall, dass ein rechtsgültiger Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.4.2017 vorliegen sollte, stelle der StV aus advokatorischer Vorsicht, insbesondere im Hinblick auf die Einjahresfrist, den Antrag auf Aufhebung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO. Der ESt-Bescheid 2011 vom 24.4.2017 gründe sich auf den nicht rechtskräftigen und darüber hinaus inhaltlich rechtswidrigen Einkünftefeststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016 und sei daher selbst mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und folglich von der Behörde aufzuheben.

Mit Bescheid vom 5.04.2018 wurde der Antrag auf Aufhebung des ESt-Bescheides 2011 gemäß § 299 BAO vom FA als unbegründet abgewiesen. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin sei der Einkünftefeststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016 rechtswirksam ergangen und in formelle Rechtskraft erwachsen. In diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen zur Zurückweisung der Beschwerde vom 20.3.2018 gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 6.10.2016 in der BVE vom 3.4.2018 hingewiesen.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 5.4.2018 betreffend den Antrag auf Aufhebung des gemäß § 295 BAO geänderten ESt-Bescheides 2011 wurden vom StV namens der Bf. zwei als Bescheidbeschwerde bezeichnete Schreiben vom 16.4.2018 (mit unterschiedlichem Inhalt) eingebracht und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, in eventuelle Feststellung der Rechtmäßigkeit der Aufhebung des ESt-Bescheides 2011 vom 24.4.2017 oder die Abänderung oder Aufhebung dieses ESt-Bescheides, beantragt. Zur Begründung wurde Folgendes vorgebracht: Die Bescheidbeschwerde vom 20.03.2018 (zwei Schreiben vom 20.03.2018 iVm dem Schreiben vom 16.2.2018 betr. Antrag auf Neuzustellung des Feststellungsbescheides) gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016 sei noch nicht rechtskräftig erledigt, weil gegen die zurückweisende BVE vom 3.4.2018 ein Vorlageantrag (Schreiben vom 17.4.2018) eingebracht worden sei und eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in diesem Rechtsmittelverfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft des Jahres 2011 noch nicht ergangen sei.

Die in der Bescheidbeschwerde gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 vorgebrachten Argumente seien auch in gegenständlichen Rechtsmittelverfahren betreffend die Aufhebung des ESt-Bescheides 2011 gemäß § 299 BAO anzuwenden. Daraus ergebe sich, dass der Feststellungsbescheid vom 6.10.2017, auf welchen sich der aufzuhebende ESt-Bescheid vom 24.4.2017 gründe, eben nicht rechtskräftig erlassen worden sei, weil diesem Bescheid keine für eine rechtsgültige Erlassung notwendige italienische Übersetzung beigegeben wurde. Ebenso sei – aus dem gleichen Grund der fehlenden Übersetzung in die Landessprache der Steuerpflichtigen – der nachfolgende ESt-Bescheid 2011 vom 24.4.2017 nicht rechtskonform zugestellt worden. An einen italienischen Staatsbürger mit Wohnsitz in Italien – wie dies bei der Bf. zutrefte – müsse bei der Zustellung eines in deutscher Sprache abgefassten Abgabenbescheides eine italienische Übersetzung angeschlossen werden. Dieser Zustellmangel sei nach wie vor gegeben. Der VwGH habe in dem Erkenntnis, 17.09.2003, 2003/20/0073 ausgesprochen, dass im Falle einer unterbliebenen Übersetzung der Rechtsmittelbelehrung – aus Gründen des verfassungsrechtlich geschützten Rechtsschutzinteresses – die Rechtsmittelfrist nicht zu laufen beginne. Deshalb könne gegen Bescheide, die ohne Übersetzung in die Landessprache im Ausland zugestellt werden, immer ein Rechtsmittel erhoben werden, weil solche Bescheide nicht in formelle Rechtskraft erwachsen würden.

An dem Erfordernis einer übersetzten Rechtsmittelbelehrung vermöge auch Art 17 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen nichts zu ändern. Die Bf. sei italienische Staatsbürgerin und habe ihren Wohnsitz in Italien, weshalb die zustellende Behörde davon ausgehen müsse, dass diese den in deutscher Sprache abgefassten Bescheid nicht verstehe und eine italienische Übersetzung hätte vornehmen lassen müssen. Die Tatsache, dass die italienische Behörde für die Übersetzung des Schriftstückes verantwortlich sei und nicht das österreichische Finanzamt, ändere nichts an der Ungültigkeit der Bescheidzustellungen. Ergänzend werde auf die Entscheidung des OGH, 16.06.1998, 4 OB

159/98f verwiesen. Darin sei ausgesprochen worden, dass eine Zustellung ohne Übersetzung nur dann zulässig sei, wenn der Empfänger zur Annahme bereit sei, was nur angenommen werden könne, wenn dieser bei der Zustellung entsprechend belehrt wurde, zumal eine Zustellung ohne eine solche Belehrung den Grundsätzen des Art 6 EMRK widerspreche und daher eine solche Zustellung unwirksam sei.

Die Bescheidbeschwerde vom 20.03.2018 gegen den Feststellungsbescheid vom 6.10.2016 und der Vorlageantrag vom 16.4.2018 (richtig vom 17.04.2018) werde als Bestandteil dieser Beschwerde beigelegt.

Angemerkt werde, dass das FA den, mit Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO vom 27.03.2018, eingebracht an 28.3.2018 bekämpften, ESt-Bescheid 2011 im Abweisungsbescheid vom 5.4.2018 mit falschem Datum bezeichnet habe, nämlich mit 21.04.2017, anstatt mit dem richtigen Datum, dem 24.04.2017. Hinzugefügt werde, dass im Antrag auf Aufhebung eindeutig der ESt-Bescheid 2011 vom 24.04.2017 mit dem richtigen Datum angeführt worden sei. Da im Spruch des Abweisungsbescheides vom 5.4.2018 ausgesprochen wurde „Ihr Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 21.04.2017 wird abgewiesen“ und der antragsgegenständliche Bescheid somit nicht korrekt bezeichnet worden sei, sei auf Grund dieses formellen Mangels der angefochtene Abweisungsbescheid vom 5.4.2018 eindeutig rechtswidrig.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 4.7.2018 wurde die Beschwerde vom 16.4.2018 (eingelangt 18.4.2018) betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des ESt-Bescheides 2011 vom 24.4.2017 als unbegründet abgewiesen. Es seien im Beschwerdevorbringen keine neuen Tatsachen und rechtliche Aspekte vorgebracht worden, die eine andere Beurteilung des Sachverhaltes zur Folge gehabt hätten. Auf die Begründung des Abweisungsbescheides vom 5.04.2018 werde aus diesem Grunde verwiesen.

Mit Anbringen vom 31.07.2018 stellte die Bf. gegen die BVE vom 4.7.2018 einen Vorlageantrag. Das Beschwerdeverfahren betreffend den Feststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016 (Zurückweisung der Beschwerde wegen Verspätung) sei beim BFG noch anhängig. Da der gemäß § 295 BAO geänderte ESt-Bescheid 2011 auf Grundlage dieses Feststellungsbescheides erlassen wurde, müsse mit der endgültigen Entscheidung betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer 2011 bis zur rechtskräftigen Erledigung des Beschwerdeverfahrens betreffend den Grundlagenbescheid zugewartet werden.

Das Rechtsmittel wurde vom FA mit Vorlagebericht vom 6.9.2018 – unter ausführlicher Darstellung des Verfahrensganges – dem BFG mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakt zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die Bf. ist italienische Staatsbürgerin und hat ihren ordentlichen Wohnsitz in Rom. Sie wurde mit Bescheid vom 24.10.2008 vom FA als gesetzliche Vertreterin der Mitunternehmerschaft „Forstbetrieb Schloss Z.“ bestellt. Am 14.10.2016 wurde ihr in dieser Eigenschaft der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 betreffend diese Mitunternehmerschaft vom 6.10.2016 per internationalem Einschreiben an ihrer Wohnadresse in Rom nachweislich ausgefolgt.

Nach einem durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde vom FA auf Grund dieses Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 6.10.2016 der bisher in Rechtskraft gewesene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.3.2013 auf Grundlage des § 295 BAO durch den geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.4.2017 ersetzt. Dieser geänderte ESt-Bescheid 2011 wurde der Bf. ebenfalls im Postweg per internationalem Einschreiben mit Rückschein an ihrem Wohnsitz in Rom zugestellt. Die Postzustellung erfolgte durch Ausfolgung dieses Bescheides vom Postbediensteten an die Bf. am 3.5.2017. Die Bf. hat mit ihrer Unterschrift die Empfangnahme des Dokumentes am 3.5.2017 bestätigt.

Sowohl der Einkünftefeststellungsbescheid 2011 und der geänderte Einkommensteuerbescheid 2011 waren in deutscher Sprache. Eine italienische Übersetzung des Bescheidinhaltes war den Postsendungen nicht angeschlossen.

Von der Bf. wurde nach rechtskräftiger Zurückweisung der Bescheidbeschwerde wegen Verspätung ein Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 24.4.2017 gemäß § 299 BAO gestellt.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist aktenkundig und eindeutig bewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zu prüfen ist, ob von der belangten Behörde der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des geänderten Einkommensteuerbescheides 2011 zu Recht abgewiesen wurde.

Die Bestimmung des § 299 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde kann 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.

(2) 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.

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

3.1. Rechtswirksamkeit des Einkommensteuerbescheide 2011

Ein auf Bescheidaufhebung gerichteter Antrag ist wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen, wenn der aufzuhebende Bescheid nicht rechtswirksam ergangen ist (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021) zu § 299, Tz. 32).

3.1.1. Bindungswirkung des Zurückweisungsbescheides für den Aufhebungsantrag

Mit der BVE vom 11.12.2017 wurde die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2011 wegen Verspätung zurückgewiesen und dieser Zurückweisungsgrund der Verspätung bedingt die Rechtswirksamkeit des angefochtenen ESt-Bescheides. Die BVE betreffend Zurückweisung der Beschwerde wegen Verspätung ist in formelle Rechtskraft erwachsen.

Damit stellt sich die Frage, ob der Spruch dieses Zurückweisungsbescheides auch eine normative Feststellung über die Rechtswirksamkeit der Zustellung des ESt-Bescheides 2011 beinhaltet oder es sich diesbezüglich nur um einen Teil der Bescheidbegründung handelt. Nach Auffassung des BFG wird mit einem Zurückweisungsbescheid nur über die Zulässigkeit eines bestimmten Antrages (hier der Bescheidbeschwerde) abgesprochen. Deshalb kann in einem Rechtsmittelverfahren auch der Zurückweisungsgrund von der Rechtsmittelbehörde abgeändert werden (z.B. fehlende Antragslegitimation anstatt Verspätung). Daraus folgt, dass der Zurückweisungsgrund (z.B. Verspätung) kein Spruchbestandteil ist und die Feststellungen der Behörde über die Rechtswirksamkeit des angefochtenen Bescheides Teil der Bescheidbegründung sind. Sache des Zurückweisungsbescheides ist die Zulässigkeit der Beschwerde (oder eines bestimmten Antrages), nicht aber der von der Behörde herangezogene Zurückweisungsgrund. Die zurückweisende BVE entfaltet somit keine Bindungswirkung für die Beurteilung der Rechtswirksamkeit der Zustellung des ESt-Bescheides 2011 für das gegenständliche Aufhebungsverfahren gemäß § 299 BAO.

3.1.2. Zustellung des ESt-Bescheides in Italien im Postweg ohne Beifügung einer Übersetzung in italienischer Sprache

Nach herrschender Meinung ist die Zustellung ein staatlicher Hoheitsakt, der – wenn er außerhalb des österreichischen Bundesgebietes gesetzt wird – in Hoheitsrechte eines fremden Staates eingreift, was nur unter Beachtung der völkerrechtlichen Vorgaben zulässig ist. Aus den völkerrechtlichen Grundsätzen leitet sich ab, dass Zustellungen auf fremden Staatsgebiet idR zulässig sind, wenn der Zielstaat dem ausdrücklich zustimmt oder eine entsprechende idR auf Gegenseitigkeit beruhende internationale Übung besteht.

Gemäß § 11 Abs. 1 Zustellgesetz sind Zustellungen im Ausland nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen oder allenfalls auf dem Weg, den die Gesetze oder sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll, oder die internationale Übung zulassen, erforderlichenfalls unter Mitwirkung der österreichischen Vertretungsbehörden, vorzunehmen.

§ 11 ZustG ist eine „lex specialis“ für grenzüberschreitende Zustellungen von Dokumenten in das Ausland. Dabei enthält der Absatz 1 eine abgestufte Reihenfolge, die bei der behördlichen Prüfung, wie eine Zustellung an einen in einem anderen Staat wohnhaften Empfänger zu erfolgen hat, zu beachten ist (in diesem Sinn bereits Stoll, BAO I 1076; ebenso Raschauer in Zustellrecht, Frauenberger-Pfeiler/Raschauer/Sander/Wessely, 2. Aufl., zu § 11, Tz 3). Kommt die 1. Alternative des § 11 ZustG zur Anwendung (Zustellung aufgrund internationalem Vertrag), werden die nachfolgenden Alternativen dieser Bestimmung verdrängt (Schmid in Bumberger/Schmid, ZustG, § 11 K18).

Die für Auslandszustellungen geltenden Regeln unterscheiden sich auch nach den jeweiligen Materiengesetzen, in dessen Vollziehung die Zustellung erfolgen soll (z.B. Strafrecht, Zivilrecht und Handelsrecht, Verwaltungsrecht, Abgabenrecht, usw.).

Die Zustellung von Abgabenbescheiden in Italien fällt in den Anwendungsbereich des Europäischen Übereinkommens über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen ins Ausland – EuVwZÜ (BGBl 1983/67 idF III 2017/64).

Art 11 des EuVwZÜ lautet:

„(1) Jeder Vertragsstaat kann Personen, die sich im Hoheitsgebiet anderer Vertragsstaaten befinden, Schriftstücke unmittelbar durch die Post zustellen lassen.“

Das EuVwZÜ erfasst alle Angelegenheiten der öffentlichen Verwaltung, worunter auch die Abgabenangelegenheiten fallen. Einen Vorbehalt oder Widerspruch für die Anwendung auf Zustellungen in Abgabenangelegenheiten haben die Vertragsstaaten Österreich und Italien nicht erklärt.

Das EuVwZÜ sieht zwei gleichwertige Arten der Zustellung von Dokumenten im Hoheitsgebiet des anderen Vertragsstaates vor: Die Zustellung im Ausland durch die Post nach Art 11 Abs. 1 EuVwZÜ oder die Zustellung auf diplomatischen Weg – durch die zentrale Behörde des ersuchten Staates nach Art 6 u. 7 EuVwZÜ. Wie sich aus dem Wortlaut des Gesetzes und der Gesetzessystematik eindeutig ergibt, ist bei Zustellungen im ausländischen Vertragsstaat im Wege der Post die Beifügung einer Übersetzung nicht erforderlich.

In ständigen Rechtsprechung des BGH (10.5.2019, Blw 1/18 und 29.4.2022, Blw 5/20) wird diese Rechtsauffassung mit folgender Begründung bestätigt [Zitat]:

„Gemäß Art. 11 Abs. 1 EuVwZÜ kann jeder Vertragsstaat Personen, die sich im Hoheitsgebiet anderer Vertragsstaaten befinden, Schriftstücke unmittelbar durch die Post zustellen lassen. Einen Vorbehalt hat Italien nicht erklärt.

Bei der Zustellung im Ausland durch die Post nach Art. 11 Abs. 1 EuVwZÜ ist die Beifügung von Übersetzungen des zuzustellenden Schriftstücks nicht erforderlich. Regelungen, die die Sprachfassung des zuzustellenden Schriftstücks betreffen, enthält das Übereinkommen nämlich nur bezogen auf die Zustellung durch die zentrale Behörde des ersuchten Staates (vgl. Art. 6 und 7 EuVwZÜ). Selbst bei einer solchen Zustellung ist die Beifügung einer Übersetzung gemäß Art. 7 Abs. 1 EuVwZÜ entbehrlich; nur dann, wenn der Empfänger die Annahme ablehnt, muss unter den in Art. 7 Abs. 2 EuVwZÜ näher geregelten Voraussetzungen eine Übersetzung erfolgen. Bestimmungen dieser Art dienen hauptsächlich dazu, einheitlich zu klären, wer im Stadium der Zustellung eines Schriftstücks dessen Übersetzung sicherzustellen und deren Kosten zu tragen hat (vgl. EuGH, Urteil vom 8.5.2008, Ingenieurbüro Michael Weiss und Partner GbR/Industrie- und Handelskammer Berlin, C-14/07, EU:C:2008:264, Rn. 58 zu Art. 8 EuZVO aF).

Vergleichbare Regelungen (auch) für die unmittelbare Zustellung durch die Post trifft das Europäische Übereinkommen über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland in Art. 11 Abs. 1 EuVwZÜ gerade nicht; eine Verweisung ist hier - anders als nach den in Art. 8 Abs. 4 i.V.m. Art. 14 EuZVO enthaltenen Regelungen (vgl. Zöller/Geimer, ZPO, Anh. II B, Art. 14 EuZVO Rn. 2) - nicht vorgesehen. Dementsprechend geht das Auswärtige Amt in seinem an die Auslandsvertretungen gerichteten Runderlass über die Zustellung von Verwaltungsakten im Ausland davon aus, dass die Beifügung von Übersetzungen nur für Zustellungen auf dem diplomatischen Weg erforderlich ist (Runderlass über Zustellung/Eröffnung von Verwaltungsakten im Ausland/Amtshilfe, RES 511-23 in der Fassung vom 12. Juli 2018 unter I.1c)bb)).

Maßgeblich für die Sprachfassung ist daher das nationale Verwaltungsverfahrensrecht. Danach muss der Bescheid in deutscher Sprache abgefasst sein, weil die Amtssprache deutsch ist. Ebenso wie bei sprachunkundigen Inländern ist es Sache des Empfängers im Ausland, die Übersetzung des zugestellten Schriftstücks sicherzustellen. Da Wortlaut und Systematik des Europäischen Übereinkommens über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im

Ausland in diesem Punkt eindeutig sind, ist eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV nicht veranlasst.“

Da die Rechtslage für Zustellungen von Verwaltungssachen einschließlich Abgabenangelegenheiten in Italien durch österreichische Verwaltungsbehörden praktisch identisch ist, hat diese eindeutige Rechtsauffassung auch für den gegenständlichen Fall Bedeutung.

Die Zustellung von österreichischen Einkommensteuerbescheiden an in Italien wohnhaften Steuerpflichtigen ist außerdem in dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BGBl III 2014/193 idgF) geregelt.

Die Bestimmung des § 17 des Amtshilfeübereinkommens in Steuersachen regelt die Zustellung von Schriftstück in ausländische Vertragsstaaten wie folgt:

„(1) Auf Ersuchen des ersuchenden Staates stellt der ersuchte Staat dem Empfänger die Schriftstücke, einschließlich derjenigen zu Gerichtsentscheidungen, zu, die aus dem ersuchenden Staat stammen und eine unter das Übereinkommen fallende Steuer betreffen.

(2) Der ersuchte Staat nimmt die Zustellung von Schriftstücken wie folgt vor:

a) in einer Form, die sein innerstaatliches Recht für die Zustellung im Wesentlichen ähnlicher Schriftstücke vorschreibt;

b) soweit möglich in einer besonderen vom ersuchenden Staat gewünschten Form oder in einer dieser am nächsten kommenden Form, die das innerstaatliche Recht des ersuchten Staates vorsieht.

(3) Eine Vertragspartei kann die Zustellung von Schriftstücken an eine Person im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei unmittelbar durch die Post vornehmen.

(4) Dieses Übereinkommen ist nicht so auszulegen, als bewirke es die Nichtigkeit einer durch eine Vertragspartei in Übereinstimmung mit ihrem Recht vorgenommenen Zustellung von Schriftstücken.

(5) Wird ein Schriftstück nach diesem Artikel zugestellt, so braucht keine Übersetzung beigelegt zu werden. Ist jedoch der ersuchte Staat überzeugt, dass der Empfänger die Sprache, in der das Schriftstück abgefasst ist, nicht versteht, so veranlasst der ersuchte Staat die Übersetzung in seine Amtssprache oder eine seiner Amtssprachen oder die Anfertigung einer Kurzfassung in seiner Amtssprache oder einer seiner Amtssprachen. Andernfalls kann er den ersuchenden Staat bitten, das Schriftstück entweder in eine der Amtssprachen des ersuchten Staates, des Europarats oder der OECD übersetzen oder eine Kurzfassung in einer dieser Sprachen beifügen zu lassen.“

Art 11 Abs. 1 EuVwZÜ (sowie Art 6 u. 7 EUVwZÜ) stimmt inhaltlich mit Art 17 Abs. 3 und 5 des Amtshilfeübereinkommens in Steuersachen überein, sodass diesbezüglich kein Normenkonflikt zwischen diesen Bestimmungen vorliegt. Ebenso wie im Art 11 Abs. 1 EuVwZÜ steht es gemäß Art. 17 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens in Steuersachen den Vertragsstaaten frei, Zustellungen im Hoheitsgebiet des anderen Vertragsstaates (hier betreffend einen Einkommensteuerbescheid) unmittelbar durch die Post vornehmen zu lassen und ist bei der Zustellung im Postwege die Beifügung einer Übersetzung nicht erforderlich ist. Wie sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut in Absatz 5 leg. cit. ergibt, ist nur bei Zustellungen im diplomatischen Wege unter den dort genannten Voraussetzungen eine Übersetzung vom ersuchten Staat beizufügen (ebenso BFG, RV/7200074/2021, 21.06.2022).

Ergänzend wird angemerkt, dass schon geraume Zeit eine internationale Übung für die Zustellung abgabenbehördlicher Schriftstücke in Italien auf dem Postweg bestand (VwGH 23.10.2002, 2001/16/0341, 0342). Bereits nach der bilateralen Zustellungsamtshilfe mit Italien vom 10.7.1954, war durch die Schaffung der Möglichkeit eines Zustellersuchens nicht ausgeschlossen, stattdessen eine einfach handhabbare Postzustellung (insb. Einschreiben mit Zustellnachweis) vorzunehmen (Jirousek, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, 2011, Seite 66 mwH.).

Die Bf. führt ins Treffen, dass nach der stRsp des OGH mit den Grundsätzen eines fairen Verfahrens im Sinne des Art. 6 Abs. 1 EMRK unvereinbar ist, wenn ein Empfänger im nichtdeutschsprachigen Ausland verfahrenseinleitende Schriftstücke unmittelbar durch die Post zugestellt erhält, die nicht in der Amtssprache des Ortes der Zustellung abgefasst und auch nicht übersetzt sind und die er nicht versteht (z.B. OGH 16.6.1998, f).

Da in den Anwendungsbereich des Art 6 EMRK das Straf- und Zivilrecht, nicht aber das Abgabenrecht (kein civil rights) fällt, kommt dieser Rechtsprechung des OGH für die Zustellung eines Einkommensteuerbescheides in Italien keine Bedeutung zu.

Zudem ist dieser Einkommensteuerbescheid kein „verfahrenseinleitendes Schriftstück“, sondern werden seit der Begründung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1995 jährlich Abgabenerklärungen in deutscher Amtssprache (Art 8 B-VG) eingereicht und sind entsprechende Bescheide an die Mitunternehmerschaft und ihre Beteiligten ergangen. Der Vater der vier Mitunternehmer des Forstbetriebes Schloss Z. war Österreicher und sprach mit den Kindern deutsch. Es gab mehrere telefonische Kontakte des FA mit den Mitunternehmern, wovon einige sehr gut Deutsch sprachen (u.a. C, mit österr. Reisepass).

Die Bf. wurde mit Bescheid des Finanzamtes im Jahr 2008 als Vertreterin der Mitunternehmerschaft gemäß § 81 BAO zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten dieser Mitunternehmerschaft wirksam bestellt. Zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten eines gesetzlichen Vertreters der Mitunternehmerschaft gemäß § 81 BAO gehört auch die Bereitschaft und Fähigkeit zur Empfangnahme von in der Amtssprache abgefassten

Abgabenbescheiden. Die Bf. ist im Hinblick auf diese ihr auferlegten abgabenrechtlichen Verpflichtung nicht an die Abgabenbehörde herangetreten, dass sie nicht in der Lage wäre, die in deutscher Amtssprache verfassten Steuerbescheide zu lesen oder den anderen unter Verwendung der deutschen Amtssprache zu erfüllenden Abgabepflichten der Mitunternehmerschaft nachzukommen. Von der Möglichkeit eines Antrages auf Widerruf der Vertreterbestellung gemäß § 81 Abs. 3 BAO – etwa wegen fehlender Beherrschung der deutschen Amtssprache wurde keinen Gebrauch gemacht. Das lässt den Schluss zu, dass es für die Bf. keinen Grund gab, eine andere Person aus dem Kreis der Mitunternehmer bestellen zu lassen. Diese Indizien weisen nach Auffassung des BFG darauf hin, dass die Bf. überdies durchaus in der Lage war, den Inhalt des ihr zugestellten Einkommensteuerbescheides 2011 sowie des Einkünftefeststellungsbescheides 2011 zu verstehen.

Der inhaltlich mit dem Art 6 EMRK weitgehend gleiche Art 47 EU- Grundrechtecharta (GRC) kommt gemäß Art 51 Abs. 1 GRC ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union zur Anwendung. Sowohl der genannte Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte der Mitunternehmerschaft im Jahr 2011 als auch der an die Bf. ergangene Einkommensteuerbescheid 2011 fallen nicht unter ein unionsrechtlich harmonisiertes Fachrecht und kommt deshalb eine Bindung an die Grundrechtecharta in diesem Bereich des nationalen Einkommensteuerrechts nicht in Betracht. Fällt das im Steuerbescheid angewandte Einkommensteuerrecht nicht unter unionsrechtlich harmonisiertes Recht, fällt auch das für die Bescheiderlassung herangezogene Steuerverfahrensrecht nicht unter den Anwendungsbereich der GRC. Das Steuerverfahrensrecht ist hinsichtlich des Geltungsbereiches der Unionsgrundrechte eine Annexmaterie zum angewandte materiellen Steuerrecht (vgl. insgesamt zum Anwendungsbereich der GRC: Thomas Sendke, Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht, *StuW* 2020, 219ff; Martha Ferrari, Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Grundrechtecharta nach Art 51, *Graz* 2015, Seite 66ff; Clemens Latzel, Die Anwendungsbereiche des Unionsrechts, *EuZW*, 2015, 658ff; EuGH, 26.02.2013, C-617/10, *Rs Akerberg Fransson*).

Feststeht, dass die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2011 an die Bf. im Wege der Postzustellung mittels internationalem Einschreiben erfolgte. Von der Möglichkeit einer Zustellung auf Grund des § 13 EU-Amtshilfegesetz, BGBl 2012/112, wurde im gegenständlichen Fall von der Abgabenbehörde ebenfalls kein Gebrauch gemacht. Nach dieser Bestimmung ist die Zustellung mittels Zustellungsersuchen an das zentrale Verbindungsbüro nachrangig gegenüber einer Zustellung durch die Abgabenbehörde im Postwege. Nach § 13 Abs. 3 letzter Satz EU-Amtshilfegesetz kann sowohl das Verbindungsbüro als auch die Abgabenbehörde die Auslandszustellung von Dokumenten per Einschreiben vornehmen. Eine Verpflichtung der Zustellung eine Übersetzung beizufügen wird durch § 13 EU-Amtshilfegesetz nicht normiert. Außerhalb des Anwendungsbereiches der GRC besteht daher selbst für Zustellungen, die auf der Grundlage des § 13 EU-Amtshilfegesetzes (das auf der EU Amtshilferichtlinie, 2011/16/EU basiert) vorgenommen werden, keine Übersetzungsverpflichtung.

Die Zustellung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides 2011 an die Bf. im Postwege per internationalem Einschreiben ist im Einklang mit der stRsp des VwGH nicht in den Anwendungsbereich der EU-Grundrechtecharta gefallen, sodass auch im Hinblick auf die Regelung des § 13 EU-Amtshilfegesetz keine Verpflichtung bestanden hat, dem in deutscher Amtssprache verfassten Bescheid eine italienische Übersetzung beizufügen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2011, vom 24.4.2017 der Bf. im Wege der Postzustellung mit internationalem Einschreiben an ihrem ordentlichen Wohnsitz in Italien rechtswirksam zugestellt worden ist. Durch den korrekt ausgefüllten Rückschein ist bewiesen, dass der Bf. dieser Bescheid des FA vom Postorgan ausgefolgt worden ist. Die Bf. hat mit ihrer zweifelsfrei festgestellten Unterschrift den Erhalt des Einkommensteuerbescheides 2011, am Donnerstag, den 3.05.2017 bestätigt. Damit ist dieser Steuerbescheid rechtswirksam geworden. Die Beifügung einer Übersetzung in die italienische Sprache war kein gesetzliches Erfordernis. Nach Ablauf der einmonatigen Beschwerdefrist, ist am Donnerstag, den 7. Juni 2017 dieser Einkommensteuerbescheid 2011 in formelle Rechtskraft erwachsen.

Abschließend zur hierzu noch anzumerken, dass nach stRsp des VwGH auch bei Zustellungen im Ausland ein Bescheid jedenfalls dann als zugestellt gilt, wenn die Sendung dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist (iSd § 7 ZustG). Nach der stRsp des VwGH fallen Einkommensteuerbescheide – soweit nicht besondere grenzüberschreitende Sachverhalte vorliegen – grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der GRC. Somit war es bereits auf Grundlage dieser einhelligen Judikatur des VwGH eindeutig, dass mit der nachgewiesenen Aushändigung des Einkommensteuerbescheides 2011 durch einen Organwalter der italienischen Post an die Bf., am 3.05.2017, dieser Bescheid ihr rechtswirksam zugestellt worden ist.

Der Hinweis der Bf. auf das Erkenntnis des VwGH, 17.9.2003, 2003/20/0073 betraf Asylangelegenheiten eines georgischen Staatsbürgers. Da im Asylgesetz eine Übersetzungspflicht für wesentlichen Bescheidbestandteile ausdrücklich normiert ist, war aus diesem Erkenntnis auf Grund der nicht vergleichbaren Rechtslage mit dem Abgabenrecht nichts zu gewinnen.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO war somit zulässig. Er wurde fristgerecht eingebracht und der aufzuhebende Einkommensteuerbescheid ist an die Bf. rechtswirksam ergangen.

3.2. Bestehen eines Aufhebungsgrundes

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die antragstellende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält. Die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen den den Antrag abweisenden

Bescheid zu entscheiden ist, wird durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (zB VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; 26.11.2014, 2012/13/0123; LVwG NÖ 25.6.2018, LVwG-AV-63/001-2018; BFG 15.4.2019, RV/5101032/2011; 20.4.2021, RV/5101287/2018). Prozessgegenstand bildet somit die im Aufhebungsantrag vom 27.03.2018, eingebracht am 28.3.2018, angeführten Aufhebungsgründe. Über diese im Aufhebungsantrag determinierte „Sache“ hinausgehend, hat keine Prüfung der Rechtsrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides durch das Verwaltungsgericht zu erfolgen.

Als Aufhebungsgrund bringt die Bf. durch ihren StV vor, dass der Einkommensteuerbescheid 2011 deshalb rechtswidrig sei, weil er in Anpassung an den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2011 der Mitunternehmerschaft Forstbetrieb Schloss Z. ergangen sei. Dieser Feststellungsbescheid vom 6.10.2016 sei mit inhaltlich Rechtswidrigkeit belastet. Indem diese Rechtswidrigkeit im Wege der Bescheidänderung gemäß § 295 BAO in den Einkommensteuerbescheid 2011 übernommen wurde, enthalte auch der Einkommensteuerbescheid 2011 die gleiche inhaltlichen Rechtswidrigkeit.

Zudem sei der Einkünftefeststellungsbescheid 2011 gemäß § 188 BAO mangels Beifügung einer Übersetzung nicht rechtswirksam zugestellt worden. Indem die Bescheidänderung des Einkommensteuerbescheides 2011 ohne Vorliegen eines rechtlich existent gewordenen Grundlagenbescheides – wegen des fehlerhaft zugestellten Feststellungsbescheides vom 6.10.2016 – vorgenommen worden sei, wären die Voraussetzungen des § 295 BAO für einen Eingriff in die Rechtskraft des davor im Rechtsbestand gewesenen Einkommensteuerbescheides 2011 vom 7.03.2013 nicht vorgelegen und daher der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.4.2017 inhaltlich rechtswidrig.

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

„Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“

§ 252 Abs. 1 BAO lautet:

„Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

Diese Bestimmung schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 252 Rz. 3 mit Hinweis auf: VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Die vorstehenden Ausführungen zur rechtswirksamen Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2011 im Postwege mittels internationalem Einschreiben gelten ebenso für den in gleicher Weise der Bf. zugestellten Einkünftefeststellungsbescheid 2011 vom 6.10.2016, der ihr nachweislich am 14.10.2016 an ihrem ordentlichen Wohnsitz in Italien durch einen Postbediensteten gegen Unterschriftsleistung ausgefolgt worden ist. Wie oben ausführlich dargelegt wurde, war auch für die Auslandszustellung des Einkünftefeststellungsbescheides an die Bf. als gemäß § 81 BAO bestellte Vertreterin der Mitunternehmerschaft keine Beifügung einer Bescheidübersetzung erforderlich.

Dieser Feststellungsbescheid ist nach Beendigung der Mitunternehmerschaft gemäß § 191 Abs. 2 BAO rechtsrichtig an die namentlich benannten Beteiligten der ehemaligen Mitunternehmerschaft gerichtet worden. In der Bescheidbegründung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Feststellungsbescheid an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (die Bf.) zugestellt wurde und damit gemäß § 101 Abs. 4 BAO die Zustellung an alle vollzogen ist, denen im Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet wurden.

Mit dem Vorbringen im Aufhebungsantrag vom 27.03.2018 wird von der Bf. keine Rechtswidrigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 24.4.2017 aufgezeigt, weil der Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO gegenüber der Bf. rechtswirksam geworden ist und die Voraussetzungen für eine Anpassung des Einkommensteuerbescheides an diesen Grundlagenbescheid gemäß § 295 BAO vorgelegen sind.

Die Einwendung einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 6.10.2016 im beantragten Aufhebungsverfahren betreffend den ableiteten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.4.2017 ist gemäß § 252 BAO ohne Aussicht auf Erfolg und war daher nicht näher zu behandeln.

Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, der Bescheidspruch somit nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung eines Einkommensteuerbescheides lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (z.B. wegen Unzuständigkeit der Behörde) ist hingegen nicht zulässig.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO sind Spruchbestandteil eines Abgabenbescheides die Art und Höhe der Abgabe, die Bemessungsgrundlage und die Fälligkeit. Damit stellt sich die grundsätzliche Frage, ob ein nicht berechtigter Eingriff in die Rechtskraft eines Einkommensteuerbescheides unter Berufung auf § 295 BAO überhaupt im Aufhebungsverfahren gemäß § 299 BAO releviert werden kann. Dies würde nämlich voraussetzen, dass die Bescheidänderung gemäß § 295 BAO selbst zum Spruchbestandteil des abgeänderten Einkommensteuerbescheides geworden ist. Hierin unterscheidet sich die Wiederaufnahme des Verfahrens (die mit Bescheidspruch erfolgt) von der Bescheidänderung gemäß § 295 BAO, die lediglich auf einer verfahrensgesetzlichen Eingriffsberechtigung beruht und ihre Durchführung nicht zu einem Spruchbestandteil im Einkommensteuerbescheid führt. Wird eine Bescheidänderung gemäß § 295 BAO vorgenommen, ohne dass die dafür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, so ist der Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen geändert worden, aber der Spruch dieses Abgabenbescheides ist davon nicht betroffen. Dieser kann ungeachtet der Verletzung der Verfahrensvorschrift des § 295 BAO auch inhaltlich richtig sein.

Aus diesem Grunde spricht vieles dafür, dass der von der Bf. geltend gemachte Aufhebungsgrund eines fehlenden Grundlagenbescheides für die durchgeführte Änderung des ESt-Bescheides 2011 vom 24.4.2017 schon deshalb keinen Erfolg haben kann, weil es sich bei einer solchen Rechtswidrigkeit nur um die Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften handelt, aber damit keine Unrichtigkeit des Spruches, nämlich der angesetzten Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer aufgezeigt wird.

Zum Einwand der Bf., dass der angefochtene Abweisungsbescheid vom 5.4.2018 betreffend den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO deshalb rechtswidrig sei, weil die Abgabenbehörde im Spruch den aufzuhebenden Bescheid irrtümlich mit dem falschen Datum (21.4.2017 statt 24.4.2017) bezeichnet habe, ist hinzuweisen, dass eine solche erkennbare Falschbezeichnung nicht schadet. Es handelt sich offenkundig um einen Tippfehler. Indem zweifelsfrei feststeht, dass die belangte Behörde über den Aufhebungsantrag der Bf. vom 27.3.2018, eingebracht am 28.3.2018, entschieden hat und in diesem Antrag – wie die Bf. zutreffend bemerkt hat – der aufzuhebende ESt-Bescheid 2011 mit dem korrekten Datum angeführt wurde, ist die Bedeutung des Spruches dieses Aufhebungsbescheides unmissverständlich.

Im Rahmen der im Aufhebungsantrag geltend gemachten Aufhebungsgründe war eine Rechtswidrigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 24.4.2017 vom BFG nicht festzustellen. Der Antrag wurde von der belangten Behörde daher zu Recht abgewiesen.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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 BFG folgte bei der Rechtsfrage betreffend die Rechtswirksamkeit einer Auslandszustellung eines Einkommensteuerbescheides und Einkünftefeststellungsbescheides im Postwege, ohne Beifügung einer italienischen Übersetzung, im Zeitpunkt der nachgewiesenen Ausfolgung des Dokumentes an die Empfängerin und der Rechtsfrage, dass die für die Bescheiderlassung maßgebenden Abgabennormen nicht in den Anwendungsbereich der GRC fallen, der ständigen Rechtsprechung des VwGH; ebenso ist stR des VwGH, dass Einwendungen der Rechtswidrigkeit eines Grundlagenbescheides im Verfahren betreffend den abgeleiteten Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen sind. Die Revision war daher für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 1. Februar 2023