

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Braunegg Palkovits & Partner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., Obere Donaustraße 37, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Oktober 2018 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 9. April 2015 auf Aufhebung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2012 vom 5. März 2014 gemäß § 299 BAO, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 9. April 2015 beantragte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Aufhebung des erklärungskgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheides vom 5. März 2014 gemäß § 299 BAO. Begründend wurde vorgebracht, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2011 im Erbweg einen Anteil am ***1*** Trust in den USA erhalten. Auf Grund einer Erbschaft sei es im Jahr 2012 zu einem Zufluss in Höhe von umgerechnet 267.325,00 € gekommen. Der damalige Senior Chef der Steuerberatungskanzlei habe diesbezüglich mit Herrn ***NN*** vom Finanzamt gesprochen, und es sei ihm gesagt worden, der Zufluss sei mit 25% zu versteuern (KZ 754). Jetzt habe der Beschwerdeführer neue Unterlagen erhalten, aus denen hervorgehe, dass es sich dabei um einen REVOCABLE Trust handle, bei dem die Dispositionsbefugnis des Trusts erhalten bleibe, wie bei einem Liechtensteinischen transparenten Fonds. Daraus ergebe sich, dass keine KEST-Pflicht für die Zuflüsse vorliege, sondern die originären Einkünfte aus dem Trustvermögen direkt dem Begünstigten zuzuordnen

seien. Die Einkünfte seien negativ gewesen, wie aus den beiliegenden Steuererklärungen ersehen werden könne.

Aus diesem Grund werde die Aufhebung des Bescheides gemäß §299 BAO beantragt und die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides ohne Erfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen beantragt.

Der Antrag wurde mit **Bescheid** vom 04.10.2018 unter Verweis auf die §§ 299 und 302 BAO als unzulässig zurückgewiesen, weil dieser nicht innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 gestellt worden sei.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** brachte der Beschwerdeführer vor, der Antrag sei fälschlicherweise als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen worden, weil es sich bei gegenständlichem Sachverhalt um einen Anwendungsfall des § 302 Abs.1 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO handle, da der Einkommensteuerbescheid 2012 dem Doppelbesteuerungsabkommen widerspreche.

Damit sei die im Folgenden angeführte Richtlinie zu § 299 BAO, die die Verjährungsfrist aufhebe, anwendbar. Zur Aufhebung gemäß § 299 BAO gehe in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit. c BAO eindeutig die Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages hervor. Daher werde um die Aufhebung des Zurückweisungsbescheids und um Stattgabe des Antrages auf Aufhebung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2012 gemäß § 299 BAO ersucht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.08.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der Begründung darauf hingewiesen, dass sich die Bescheidbeschwerde vom 17.10.2018 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 04.10.2018 im Wesentlichen darauf stütze, dass es sich bei gegenständlichem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO um einen Anwendungsfall des § 302 Abs. 1 iVm § 302 Abs. 2 lit c BAO handle, da der Einkommensteuerbescheid 2012 dem Doppelbesteuerungsabkommen widerspreche. Dies habe laut Beschwerdeführer zur Folge, dass laut Erlass vom 03.02.2003, GZ. 05 2601/2-IV/5/02, eine über die Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO hinausgehende Befristung von Maßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO vorgesehen sei.

Die vom Beschwerdeführer als Begründung herangezogene Bestimmung des § 302 Abs. 2 lit. c BAO sei jedoch mit BGBl. I Nr. 20/2009 aufgehoben worden, welches ab 1.11.2009 in Kraft getreten sei. Für den Einkommensteuerbescheid 2012 sei daher die angeführte Bestimmung nicht mehr in Geltung gewesen und die Richtlinie zu § 299 BAO somit nicht anwendbar.

In dem als Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 23.08.2019 betitelten fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** führte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers an, aufgrund des im gegenständlichen Antrag vorgebrachten Sachverhalts handle es sich tatsächlich um einen Anwendungsfall des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, da der

Beschwerdeführer zu spät die Unterlagen aus den Vereinigten Staaten erhalten habe. Damit sei die im Folgenden angeführte Richtlinie zu § 303 BAO betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens anwendbar.

Es handle sich um den Fall „*novae causae repertae*“. Der Beschwerdeführer habe Beweismittel, welche im abgeschlossenen Verfahrens bereits existiert hätten, aber im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt worden seien. Kämen solche „*novae causae repertae*“ nunmehr nach Abschluss des Abgabenverfahrens hervor, könne auf Basis dieser Beweismittel eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Es werde daher ersucht, die Beschwerdeentscheidung aufzuheben und dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 gemäß § 303 BAO stattzugeben.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im **Vorlagebericht** vom 18.09.2023 nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens die Abweisung der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid. Ergänzend wurde angeführt, der gegenständliche Vorlageantrag sei anscheinend in der Dienststelle übersehen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers beantragte mit Schreiben vom 9. April 2015 die Aufhebung des erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheides 2012 vom 5. März 2014 gemäß § 299 BAO mit der Begründung, der Beschwerdeführer habe nachträglich Unterlagen erhalten, die gegen eine Besteuerung des ihm zugeflossenen Betrages in Höhe von 267.325,00 € als Einkünfte aus Kapitalvermögen sprächen.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 war dem Beschwerdeführer zuhanden seiner steuerlichen Vertretung am 5. März 2014 elektronisch per FinanzOnline in die DataBox zugestellt worden.

Nachdem zunächst in der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 04.10.2018 darauf beharrt wurde, dass der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO im Hinblick auf einen Widerspruch des Einkommensteuerbescheides 2012 zum Doppelbesteuerungsabkommen fristgerecht – innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist – gestellt worden sei, erklärt die steuerliche Vertretung nunmehr im Vorlageantrag, es liege ein Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 BAO vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem oben wiedergegebenen Wortlaut der genannten Schriftstücke.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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. Der Antrag hat zu enthalten:

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

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind gemäß § 299 Abs. 2 BAO zulässig:

- a. Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder, wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;
- b. Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus § 299 Abs. 1 BAO ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände

allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO hat Der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a. die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b. die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1 BAO), auf die der Antrag gestützt wird.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO bei schriftlichen Erledigungen außer in hier nicht relevanten Fällen durch Zustellung.

Gemäß § 97 Abs. 3 BAO kann an Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, dass die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung. § 96 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Die FOnV 2006 ist eine Verordnung im Sinne des § 97 Abs 3 zweiter Satz BAO (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, §97 Rz 10).

Gemäß § 5b Abs. 1 FOnV haben die Abgabenbehörden nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Gemäß § 97 Abs. 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt des Einlangens von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 10).

Auch für Anträge auf Aufhebung gilt der allgemeine Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl. zB VwGH 29.07.2020, Ra 2020/13/0046; 02.09.2020, Ra 2020/15/0047).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung von Parteianträgen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte. Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich. Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt. Allerdings kann auch bei rechtsschutzfreundlicher Interpretation von Parteienerklärungen nicht die Befugnis oder Pflicht der Behörde abgeleitet werden, von der Partei tatsächlich nicht erstattete Erklärungen aus der Erwägung als erstattet zu fingieren, dass der Kontext des Parteienvorbringens die Erstattung der nichterstatteten Erklärung nach behördlicher Beurteilung als notwendig, ratsam oder empfehlenswert erscheinen lässt (vgl. VwGH 28.1.2003, 2001/14/0229; 24.9.2014, 2011/13/0082; 18.12.2019, Ra 2019/15/0005, je mwN).

Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (vgl. VwGH 18.5.2006, 2003/16/0009, mwN; vgl. auch - zu § 13 AVG - VwGH 22.05.2014, Ro 2014/17/0024). Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 28.6.2012, 2012/15/0071; 28.5.2019, Ra 2018/15/0108, je mwN).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein beruflicher Parteienvvertreter, der einen Antrag im Namen eines Mandanten stellen möchte, dies auch klar zum Ausdruck bringt (VwGH 24.11.2016, Ra 2014/13/0003; 29.07.2020, Ra 2020/13/0046).

Die Eingabe des Beschwerdeführers vom 09. April 2015 ist als „Geänderte Steuererklärungen nach Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO“ bezeichnet. Im Schriftsatz wird auf

Unterlagen verwiesen, die der Beschwerdeführer erst nach der Veranlagung erhalten habe. Verwiesen wurde im Beschwerdeverfahrens auch auf § 302 Abs. 2 lit. c BAO“, eine Bestimmung die seit 01. November 2009 (BGBl I Nr. 20/2009) nicht mehr in Kraft ist, sich aber nur auf ein Vorgehen nach § 299 BAO, nicht hingegen auf eine Wiederaufnahme bezog.

Der Beschwerdeführer beantragte die Aufhebung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides 2012. Da bereits die Bewilligung (oder Verfügung) der Wiederaufnahme zur Beseitigung jenes Bescheides führt, der das wiederaufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss gebracht hat (vgl. z.B. VwGH 22.5.2014, 2013/15/0142, mwN), wäre dieses Begehren im Rahmen eines Antrags auf Wiederaufnahme an sich redundant (es entspricht auch der Praxis, die Aufhebung dieses Bescheides bei bewilligter oder verfügter Wiederaufnahme nicht explizit im Spruch anzuführen). Das Begehren im Antrag vom 09. April 2015 (ergänzt durch das Vorbringen in der Beschwerde vom 17. Oktober 2018) richtet sich daher ausschließlich auf eine Aufhebung nach § 299 BAO und enthält keinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO. Erst im Vorlageantrag erklärt der Beschwerdeführer, dass der von ihm dargelegte Sachverhalt eigentlich einen Wiederaufnahmsgrund darstellen würde.

Die Frist zur Antragstellung ergibt sich aus § 302 Abs 1 BAO bzw. aus dessen Abs. 2 lit b. Aus § 302 Abs 2 lit b (iVm Abs 1) BAO ergibt sich, dass der Antrag vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides einzubringen ist. Die Antragsfrist ist eine gesetzliche Frist. Sie ist daher dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar (vgl. *Ritz/Koran*, aaO Rz 20ff).

Der auf Aufhebung gerichtete Antrag ist daher zurückzuweisen, wenn er nicht fristgerecht eingebracht wurde (vgl. *Ritz/Koran*, aaO Rz 32).

Da der Einkommensteuerbescheide 2012 dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers am 5. März 2014 zugestellt wurde, der Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO jedoch erst am 9. April 2015 (und somit nicht innerhalb eines Jahres) eingebracht wurde, wurde gegenständlicher Antrag von der belangten Behörde zu Recht als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Das Finanzamt wird aber zu erforschen haben, ob der Beschwerdeführer im Vorlageantrag vom 23.08.2019 einen Wiederaufnahmsantrag formulieren wollte, über den dann noch zu entscheiden wäre.

3.2. 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.

Da sich die Frist zur Einbringung eines Antrages gemäß § 299 BAO aus dem Gesetz ergibt und die Beurteilung des Anbringens des Beschwerdeführers im Rahmen der Beweiswürdigung erfolgte, war mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2023