

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name Richter*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 18. November 2014 gegen

den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. November 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010

den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. November 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011

den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. November 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 und

den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. November 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***

I. zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart vom 28. Mai 2015 über die Bescheidbeschwerde vom 18. November 2014 gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 vom 03. November 2014 werden wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

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

II. den Beschluss gefasst:

Der Vorlageantrag vom 16. Juni 2015 gegen die Beschwerdeentscheidungen vom 28. Mai 2015 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Herr ***Bf1*** (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) hat seine Arbeitnehmerveranlagung für 2010 am 19.05.2011 elektronisch eingebracht und ist der Einkommensteuerbescheid 2010 am 20.05.2011 erlassen worden.

Der Bf. hat seine Arbeitnehmerveranlagung für 2011 am 23.05.2012 elektronisch eingebracht und ist der Einkommensteuerbescheid 2011 am 24.05.2012 erlassen worden.

Weiters hat der Bf. seine Arbeitnehmerveranlagungen 2012 und 2013 am 25.04.2013 (2012) und am 03.04.2014 elektronisch eingebracht und wurden die Einkommensteuerbescheide am 26.04.2013 (2012) und am 04.04.2014 (2013) erlassen.

Die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 erfolgte erklärungskonform.

Am 23.09.2014 wurde an den Bf. ein Ergänzungersuchen mit folgendem Inhalt übermittelt:

„Ihre Veranlagungen für 2010 bis 2013 sind zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden. Aufgrund einer Zufallsauswahl wurden Ihre Erklärungen nun zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt. Die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung sind mittels detaillierter Aufstellungen unter Beilage der entsprechenden Belege und Unterlagen zur Einsicht vorzulegen. Auch ist es erforderlich, dass Sie vom Arbeitgeber ausgefertigte Aufstellungen über die steuerfreien Bezüge gem. § 26 EStG (getrennt nach Tages-, Nächtigungsgeld usw) zur Einsicht vorlegen. Es ist auch zu bestätigen, ob das Tages- und Nächtigungsgeld pro Kalender- oder pro Arbeitstag ausbezahlt wurde. Sie haben die Möglichkeit, die Nachweise per Post, per Fax unter 02682/603-5926014 einzusenden oder beim Finanzamt im Infocenter abzugeben. Eine persönliche Vorsprache beim Sachbearbeiter ist nicht erforderlich. Ungeachtet der Art der Kontaktaufnahme bedarf Ihre Antwort der Schriftform. Sollten Sie diesem Ersuchen nicht nachkommen, wird es zu Abweichungen gegenüber den bisherigen Erklärungsangaben kommen.“

Bitte weisen Sie die beantragten Sonderausgaben anhand geeigneter Unterlagen nach.

- Versicherungsprämien: Versicherungsbestätigungen.
- Weiterversicherung/Nachkauf Versicherungszeiten: Vorschreibung und Zahlungsbeleg.
- Steuerberatungskosten/Spenden: Zahlungsnachweis/ Rechnung
- Wohnraumschaffung: Erläuterung der Art des Aufwandes und Nachweise (Hausbau, Haus/Wohnungskauf, Rückzahlung an Wohnbaugenossenschaft).
- Wohnraumsanierung: Rechnung inkl. Montagebestätigung, Erläuterung der Maßnahmen.
- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften

Im Veranlagungsjahr zugeflossene Wohnbeihilfe/Förderung/Zuschüsse sind anzuführen“

Dieses Ergänzungsersuchen wurde vom Bf. nicht beantwortet. Das Finanzamt erließ am 03. November 2014 Wiederaufnahmebescheide zu den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2012 und einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2013 und erließ an demselben Tag (03. November 2014) neue Einkommensteuerbescheid betreffend die Jahre 2010 bis 2013.

Der steuerlich nicht vertretene Bf. brachte am 18. November 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Verfahren betreffend Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012, den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2013 und die Einkommensteuerbescheide 2010 – 2013 ein und führte aus, dass sich diese Beschwerde gegen die „am 3. November 2014 ergangenen Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013“ richte.

Das Finanzamt erließ nach einem ergänzenden Vorhalteverfahren am 28. Mai 2015 Beschwerdeverentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 2020 bis 2013.

In dem als „Beschwerde“ bezeichneten Vorlageantrag vom 16.06.2015 begehrte der Bf. wiederum die Zuerkennung von Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Am 09.02.2024 wurden dem Bundesfinanzgericht auf Ersuchen des zuständigen Richters hin die bis dahin nicht vorgelegten Beschwerdeverentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 2011 bis 2013 übermittelt.

In der Folge wurde das Finanzamt ersucht, dem Bundesfinanzgericht bekannt zu geben, ob Beschwerdeverentscheidungen betreffend die Beschwerden vom 18. November 2014 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerveranlagungen 2010 bis 2012 und gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2013 erlassen worden sind und diese gegebenenfalls dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 20.02.2024 die Beschwerdevorentscheidungen betreffend die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 und betreffend den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2013 erlassen und in diesen Beschwerdevorentscheidungen die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Finanzamt hat betreffend den Bf. am 03. November 2014 Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 erlassen und den Einkommensteuerbescheid betreffend 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben und an demselben Tag neue Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 erlassen.

Der Bf. hat mit Schreiben vom 18.11.2014 gegen die Wiederaufnahme- und die Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28.02.2015 hat das Finanzamt über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 entschieden.

Der Bf. brachte am 16.06.2015 einen als „Beschwerde“ bezeichneten Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2013 ein und wurde die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 24.07.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahmebescheide zu den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2012 und zu dem Aufhebungsbescheid betreffend den Einkommensteuerbescheid 2013 wurden erst am 20.02.2024 erlassen. Mit diesen Beschwerdevorentscheidungen wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den seitens des Finanzamtes vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO, BGBl. I/2013/14, ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevoirentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist § 260 Abs. 1 lit. a für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

§ 262 Abs. 1 BAO lautet:

„Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevoirentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.“

Gemäß § 299 Abs. 1 und 2 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.

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.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Zum § 307 BAO vertritt die herrschende Lehre und Rechtsprechung folgende Rechtsauffassung (vgl. Ritz, BAO 5 zu § 307 Rz. 7): „Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind und der Rechtskraft teilhaftig werden können (zB VwGH 12.9.1996, 96/15/0163; 17.11.2004,

2000/14/0142; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.6.2009, 2007/15/0041). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit (z.B. gem. § 299) sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.2.2012, 2009/15/0170). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann in einer Entscheidung verbunden werden (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (vgl. VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; 2.9.2009, 2005/15/0031; 22.11.2012, 2012/15/0193)."

Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 (bei der Wiederaufnahme) liegen bei einem Aufhebungsbescheid und einem Sachbescheid rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. zu § 307 zB VwGH 29.11.2000, 99/13/0225; 23.4.2001, 96/14/0091; 17.11.2004, 2000/14/0142).

Werden beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl. zu § 307 VwGH 22.5.1990, 87/14/0038). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann verbunden werden (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014).

Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren 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 (z.B. VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; 18.12.2019, Ra 2019/15/0005; 9.4.2020, Ra 2019/16/0073, 0074; 7.5.2020, Ra 2018/16/0042; 29.7.2020, Ra 2020/13/0046).

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (z.B. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082; 22.10.2018, Ra 2018/16/0102; 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; 18.12.2019, Ra 2019/15/0005; 9.4.2020, Ra 2019/16/0073, 0074; 7.5.2020, Ra 2018/16/0042; 29.7.2020, Ra 2020/13/0046).

Im vorliegenden Fall hat sich der Bf. in seiner Beschwerde gegen die (Zitat:) „am 3. November 2014 ergangenen Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013“ gerichtet. Insofern richtete sich die Beschwerde des Bf. eindeutig (auch) gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 und auch gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2013 aufgehoben worden ist.

Bei den Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 handelt es sich über das EDV-Programm der Finanzverwaltung erstellte Bescheide, die unstrittig nur über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 absprechen (ansonsten hätte die belangte Behörde ja auch am 20.02.2024 die Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 und den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2013 nicht erlassen). Der jeweilige Spruch der Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 vom 28. Mai 2015 enthält sohin jeweils einen eindeutigen Inhalt. Es wurde nur über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 abgesprochen.

Es steht daher fest, dass das Finanzamt in der gegenständlichen Beschwerdesache mit den Beschwerdeentscheidungen vom 28. Mai 2015 nur über die Bescheidbeschwerde vom 18. November 2014 gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 vom 03. November 2014 abgesprochen hat. Das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide und den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 hat die Abgabenbehörde unerledigt gelassen.

Indem es die belangte Behörde unterlassen hat, zumindest gleichzeitig mit der Entscheidung über die Beschwerde gegen die Sachbescheide auch über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und den Aufhebungsbescheid abzusprechen, hat sie die Beschwerdeentscheidungen mit wesentlicher Rechtswidrigkeit belastet, die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht saniert werden kann.

Die Beschwerdeentscheidungen vom 28. Mai 2015 waren daher als rechtswidrig aufzuheben und der gegen sie erhobene Vorlageantrag der Bf. vom 16. Juni 2015 gemäß § 260 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 264 Abs. 1 und Abs. 4 lit. e BAO in Folge der Aufhebung der Beschwerdeentscheidungen mit Beschluss als unzulässig geworden zurückzuweisen. Ein Vorlageantrag setzt nämlich zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Beschwerdeentscheidung voraus (vgl. zur gleichen Sachlage BFG 14.02.2017, RV/7103842/2015).

Die Beschwerde gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 ist damit wieder unerledigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Rechtsfrage, ob eine Beschwerdeentscheidung betreffend eine Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid vor der Beschwerdeentscheidung betreffend den Sachbescheid zu ergehen hat, ist durch den Verwaltungsgerichtshof bereits entschieden worden.

Hinsichtlich der Rechtsfrage, ob eine Beschwerdeentscheidung betreffend eine Beschwerde gegen einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vor der Beschwerdeentscheidung betreffend den Sachbescheid zu ergehen hat, wird zwar auf die Judikatur zum § 307 BAO betreffend die Wiederaufnahme verwiesen (vgl. Ritz/Koran, BAO Kommentar, § 299 Tz 45), eine Judikatur ob diese Judikatur zu § 307 BAO auch bei Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 BAO anwendbar ist, existiert – soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich nicht, weswegen die ordentliche Revision als zulässig zu erklären war.

Wien, am 21. Februar 2024