

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwälte Estermann & Partner OG, Stadtplatz 6, 5230 Mattighofen, betreffend Beschwerde vom 24. September 2020 und 28. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. August 2020 und vom 25. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2013, 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

- I. Die Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2013, 2016 und 2017 vom 12.11.2020 werden wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

Gemäß § 264 Abs. 7 BAO scheiden infolge der Aufhebung der Beschwerdeentscheidungen die diese betreffenden Vorlageanträge aus dem Rechtsbestand aus. Über diese muss nicht mehr entschieden werden.

Hinsichtlich der vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2013, 2016 und 2017 sowie betreffend Anspruchszinsen 2013 und 2017 werden die Parteien gemäß § 281a BAO davon in Kenntnis gesetzt, dass noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist.

- 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, Sachverhalt und Beweiswürdigung

Infolge einer bei ***Bf1*** (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) durchgeführten Betriebsprüfung hätte sich nach der ursprünglichen Ansicht des Finanzamtes herausgestellt, dass der Bf in den Jahren 2013, 2016 und 2017 Einkünfte aus einem gewerblichen Grundstückshandel der Einkommensteuer zu unterziehen hätte. Aus dem Zusammenwirken im

Familienverbund hätte sich eine Gewerblichkeit der Tätigkeit ergeben. Demgemäß ergingen am 24. und 25. August 2020 die entsprechenden Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer-Verfahren 2013, 2016 und 2017, die Bescheide mit denen die Einkommensteuer für die Jahre 2013, 2016 und 2017 neu festgesetzt wurde sowie der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013. Am 18.9.2020 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2017.

Mit Eingaben, welche beim Finanzamt am 24. bzw. am 28.9.2020 einlangten, erhob der Bf Beschwerde gegen die angeführten Bescheide.

Die Beschwerden, welche die Sachbescheide Einkommensteuer 2013, 2016 und 2017 betrafen, wurden vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidungen (BVEN) vom 12.11.2020 als unbegründet abgewiesen.

Nachdem sich der zuständige Richter am BFG zunächst irrtümlich eingehend mit der strittigen Sachlage befasst hatte (zum Ergebnis dazu siehe Exkurs unten und Punkt III. Hinweise für das Finanzamt für das weitere Verfahren), wurde festgestellt, dass hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahme- und Anspruchszinsenbescheide keine BVEN erlassen wurden.

Trotz der fehlenden angeführten BVEN brachte der Bf am 27.11.2020 nicht nur hinsichtlich der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide, über die mit BVE entschieden worden war, sondern auch hinsichtlich aller ursprünglich bekämpften Bescheide einen Vorlageantrag ein.

Seitens des Finanzamtes wurden sämtliche ursprünglich eingebrachten Beschwerden mit einem Vorlagebericht vom 20.1.2021 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Exkurs betreffend inhaltlicher Feststellungen im BFG-Verfahren

Im Zuge der bereits erwähnten inhaltlichen Befassung mit der strittigen Frage des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels konnte nach eingehendem Studium des Sachverhaltes, der teilweise bereits entschiedenen Streitfälle im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Familienmitglieder des Bf sowie der Rechtslage mit dem Amtsvertreter insoweit Einvernehmen hergestellt werden (Telefonat vom 25.9.2023, Mail vom 15.11.2023), dass es einen Familienverbund als Steuersubjekt nicht gibt und die Zuordnung der Geschäfte an eine Person auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus heutiger Sicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr nachweisbar ist. Auch die von der Judikatur geforderte Planmäßigkeit und Gewerblichkeit des Vorgehens ist nicht mehr nachweisbar. Ebenso wurde auf die Argumente des Bf bisher nicht eingegangen und diese auch nicht im Ansatz widerlegt. Hinsichtlich der Immo-Est bestätigte das Finanzamt, dass alle Vorgänge als private Grundstücksveräußerungen endbesteuert sind (Mail des FA vom 7.11.2023). Im Ergebnis wären die Est-Bescheide

2013 (wegen Verjährung) und 2017 (wegen Aufhebung des Grundlagenbescheides zur Feststellung der Einkünfte einer Personengesellschaft) und 2016 wegen nichtgegebener Gewerblichkeit aufzuheben gewesen.

Nach der Fortsetzung des Verfahrens und der Feststellung des Richters, dass nur hinsichtlich der Einkommensteuer-Beschwerden BVEn vorliegen, erfolgte eine diesbezügliche Mitteilung an die Parteien und in weiterer Folge deren Bestätigung dieses Umstandes. So teilte der steuerliche Vertreter des Bf mit seiner Eingabe vom 25.7.2024 mit, dass der Bf keine BVEn betreffend die Wiederaufnahmebescheide erhalten habe, er die Beschwerde gegen die festgesetzten Zinsen infolge des Hinweises des Richters auf die automatische Anpassung gem. § 212a BAO sowie die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurücknehme.

Auch das Finanzamt bestätigte per Mail vom 26.7.2024 das Fehlen der BVEn bezüglich der bekämpften Wiederaufnahme-Bescheide.

Da sowohl in den vorgelegten Akten, im Vorlagebericht und den elektronischen Daten der Finanzverwaltung kein Hinweis auf das Ergehen einer BVE zu den Beschwerden gegen die Anspruchszinsen 2013 und 2017 aufscheint, war davon auszugehen, dass keine BVE hinsichtlich dieser Beschwerden ergingen.

Dieser Verfahrensgang, der zugleich auch den entscheidungsrelevanten Sachverhalt darstellt und der zwischen den Parteien und dem Richter im Einvernehmen festgestellt wurde und auch in der Aktenlage seinen Niederschlag findet, ist nun rechtlich zu beurteilen.

II. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Gemäß § 307 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. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme der Verfahren und die Sachentscheidungen haben jeweils für sich Bescheidqualität und jeder dieser Bescheide ist für sich einer Beschwerde zugänglich und für sich rechtskräftig. Werden sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheide mit Beschwerde bekämpft, so ist zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden.

Werden sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden. Wird das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, ist die Entscheidung der Berufungsbehörde inhaltlich rechtswidrig (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Gemäß § 279 Abs 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Wurde das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide ESt 2013, 2016 und 2017 (wie im gegenständlichen Fall) unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen die neuen Sachbescheide abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO6, § 307 Rz 7 mwN, VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Es ist geboten, den rechtswidrigen Zustand zu beseitigen, der durch die Erlassung der Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Sachbescheide entstanden ist, ohne dass vorher über das Rechtsmittel gegen die diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide entschieden wurde. Dies ist nur durch Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen vom 12.11.2020 betreffend die Sachbescheide möglich. Dies ist ein verfahrensleitender Beschluss, der gemäß § 25a Abs. 3 VwGG und § 88a Abs. 3 VfGG nicht gesondert bekämpfbar ist, da dadurch das Rechtsmittelverfahren nicht abschließend erledigt wird, sondern lediglich der belangten Behörde ermöglicht wird, rechtmäßig das Rechtsmittelverfahren weiterzuführen (Beschluss des BFG vom 22.03.2018, RV/5101805/2015).

Die Beschwerdevorentscheidungen vom 12.11.2020 betreffend Einkommensteuer 2013, 2016 und 2017 waren daher als rechtswidrig aufzuheben.

Nach § 264 Abs. 7 BAO scheidet der Vorlageantrag durch Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung aus dem Rechtsbestand aus. Das BFG trifft somit keine Pflicht über die dem BFG vorliegenden Vorlageanträge nach Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen zu entscheiden oder den Vorlageantrag in Beschlussform als unzulässig geworden zu bezeichnen.

Gemäß § 264 Abs. 4 BAO ist § 260 BAO auch auf Vorlageanträge anzuwenden. Demnach wäre ein Vorlageantrag mangels Zulässigkeit u.a. zurückzuweisen, wenn die bekämpfte BVE vor der Erledigung des Vorlageantrages beseitigt wird. Da aber gem. § 264 Abs. 7 der Vorlageantrag ex lege nach der Aufhebung der von ihm bekämpften BVE aus dem Rechtsbestand ausscheidet, ist keine Erledigung eines Vorlageantrages offen und muss daher auch der Vorlageantrag nicht als unzulässig (geworden) erklärt werden. § 261 BAO ist auf Vorlageanträge nicht anzuwenden.

In diesem Beschluss wird auch im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung des BFG hinsichtlich der bekämpften Sachbescheide mit Aufhebung der BVEn und nicht nach § 281a BAO vorgegangen. Nach Ansicht des Richters entsteht zudem eine Pflicht zur Entscheidung durch das BFG, wenn beantragt wurde, eine Beschwerde, über die mit BVE entschieden wurde, dem BFG zur Entscheidung vorzulegen und diese Vorlage auch erfolgt ist. Auch nach Ritz/Koran, BAO⁷, § 281a Tz 6 ist diese Bestimmung nicht anwendbar, wenn sowohl ein Wiederaufnahmebescheid als auch die Sachentscheidung mit Beschwerde angefochten sind und die Abgabenbehörde eine diese Sachentscheidung betreffende Beschwerde vorentscheidung erlässt, gegen die ein (rechtzeitiger, zulässiger) Vorlageantrag eingebracht wird. Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Beschwerde gegen die Sachentscheidung abgesprochen, so ist diese Entscheidung rechtswidrig (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Nach § 281a BAO wäre vorzugehen, wenn das BFG nach der Vorlage einer Beschwerde zur Auffassung gelangen würde, dass zu einer konkret vorgelegten Beschwerde noch eine BVE zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag gar nicht vorliegt.

Da dies hier hinsichtlich der Wiederaufnahme- und der Anspruchsinsenbescheide der Fall ist, wurden die Parteien gem. § 281a BAO vom Fehlen der BVEn in Kenntnis gesetzt.

Hinsichtlich der die Sachbescheide betreffenden Beschwerden mangelt es weder an einer BVE noch an einem Vorlageantrag. Das Nichtergehen einer BVE zu den Wiederaufnahmebescheiden führt nach der Judikatur des VwGH zur Rechtswidrigkeit der BVEn betreffend die Sachbescheide, führt aber nicht dazu, dass die BVEn und Vorlageanträge zu den Sachbescheiden nicht mehr existieren würden und somit auch diesbezüglich nach § 281a BAO vorzugehen wäre.

Ergänzend ist anzumerken, dass bei der hier gegebenen Fallkonstellation beide Vorgangsweisen hinsichtlich der Einkommensteuer letztlich zum selben Ergebnis führen: Das Finanzamt hebt die Wiederaufnahmebescheide und infolge der Gegenstandsloserklärung der Sachbescheide auch die ergangenen BVE dazu auf.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Dies ist ein verfahrensleitender Beschluss, der gemäß § 25a Abs. 3 VwGG und § 88a Abs. 3 VfGG nicht gesondert bekämpfbar ist, da dadurch das Rechtsmittelverfahren nicht abschließend erledigt wird, sondern lediglich der belangten Behörde ermöglicht wird, rechtmäßig das Rechtsmittelverfahren weiterzuführen.

III. Hinweise für das Finanzamt für das weitere Verfahren

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird dem Finanzamt ergänzend mitgeteilt, wie nach Ansicht des Richters weiter vorgegangen werden könnte: Wie oben aufgezeigt, wurde

gemeinsam festgestellt, dass ein gewerbliches Vorgehen des Bf nicht (mehr) nachweisbar ist und die Einwendungen des Bf nicht (mehr) widerlegbar sind. Da somit die im BP-Verfahren neu hervor gekommenen Tatsachen zu keinem im Spruch abweichenden Bescheid führen können, wäre den Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheiden stattzugeben und die Beschwerden gegen die Sachbescheid gem. § 307 Abs. 3 iVm § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Zu den Anspruchszinsen: Da im Vorlagebericht immer das Vorliegen von Aussetzungszinsen dargestellt war, wurde der Bf auch hinsichtlich der Aussetzungszinsen und einem Verweis auf § 212a und die Akzessorietät der Aussetzungszinsen angeregt, die Beschwerde gegen den Zinsenbescheid 2017 zurückzunehmen. Daraufhin wurde diese Beschwerde betreffend 2017 mit einem Schreiben vom 25.7.2024 zurückgenommen. Da auch die Anspruchszinsen an den jeweils geltenden Sachbescheid gebunden sind, gilt hier die gleiche Argumentation und können auch Anspruchszinsen nicht mit der Begründung, der Stammbescheid sei unrichtig, angefochten werden. Dennoch erscheint es ratsam, abzuklären, ob die Zurücknahme auch für die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2017 und auch für den Bescheid 2013 gilt. Würde dies bejaht werden, wären die Beschwerden als gegenstandslos zu erklären.

Linz, am 1. August 2024