

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. Februar 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. Dezember 2022 betreffend Aufhebung § 299 BAO / ESt 2019 und Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1*** im fortgesetzten Verfahren nach VwGH vom 4. September 2025, Ro 2023/13/0010 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid Einkommensteuer 2019 (§ 299 BAO) wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 3. Dezember 2022 wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 3. Dezember 2022 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO gegenstandslos erklärt.

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

Bf1 (Beschwerdeführer, Bf.) übermittelte der belangten Behörde (FAÖ) am 26.1.2021 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 sowie einen Schriftsatz, in welchem er einen im Veranlagungszeitraum gelegenen Sachverhalt wie folgt darstellte:

*Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. September 2017 wurde die ***1*** eins GmbH & Co ***1*** KG) gegründet und am 27. September 2017 mit FN ***2*** im Firmenbuch des Handelsgerichts Wien eingetragen. Herr ***Bf1*** ist als Kommanditist mit einer Kapitaleinlage von EUR 10.000,00 zu einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt. Die Kapitaleinlagen betragen insgesamt EUR 30.000,00.*

*Mit Vereinbarung vom 29. September 2017 hat ***1*** von ***3*** Forderungen gegenüber der ***1a*** Consulting GmbH im Nominale von EUR 1.679.190,00 zu einem Kaufpreis von EUR 208.334,26 erworben und Haftungen gegenüber der ***4***-GmbH iHv EUR 7.328.042,46 übernommen.*

*Mit Vereinbarung vom 23. Oktober 2017 hat ***1*** von der ***5*** V.a.G. Forderungen gegen die ***1a*** Consulting GmbH im Nominale von EUR 72.223,23 zu einem Kaufpreis von EUR 8.560,42 erworben und Haftungen gegenüber der ***4***-GmbH iHv EUR 315.185,35 übernommen.*

*Mit Vereinbarung vom 06. Dezember 2017 hat ***1*** von der ***6*** AG Forderungen gegen die ***1a*** Consulting GmbH im Nominale von EUR 144.446,45 zu einem Kaufpreis von EUR 18.609,58 erworben und Haftungen gegenüber der ***4***-GmbH iHv EUR 630.369,12 übernommen.*

*Mit Vereinbarung vom 22. Dezember 2017 hat ***1*** von der ***7*** AG Forderungen gegen die ***1a*** Consulting GmbH im Nominale von EUR 216.669,68 zu einem Kaufpreis von EUR 26.797,80 erworben und Haftungen gegenüber der ***4***-GmbH iHv EUR 945.554,47 übernommen.*

*Mit Vereinbarung vom 10. Jänner 2018 hat ***1*** von der ***8*** Private Equity Forderungen gegen die ***1a*** Consulting GmbH im Nominale von EUR 361.116,13 zu einem Kaufpreis von EUR 42.802,04 erworben und Haftungen gegenüber der ***4***-GmbH iHv EUR 1.575.923,93 übernommen.*

****1a*** Consulting GmbH hatte die o.g. Forderungen unter aufschiebenden Bedingungen und insbesondere nur in jenem Umfang zu befriedigen, als ***4***-GmbH aus einem Verkauf von Geschäftsanteilen an der ***9*** Group GmbH und nach Abrechnung mit allen anderen, teilweise bevorrechtigten Gesellschaftern, einen positive Verkaufserlös erzielt. Zum Zeitpunkt der o.g. Forderungsabtretungen war hochgradig ungewiss, ob überhaupt ein Verkaufserlös erzielt werden wird, weshalb die Forderungsverkäufer (auch unter Freistellungen von übernommenen Haftungen) bereit waren, die Forderungen unter dem Nominale abzutreten.*

*Im Oktober 2019 wurden die Geschäftsanteile an der ***9*** Group GmbH von ***4***-GmbH rechtswirksam veräußert, wobei ein Verkaufserlös erzielt wurde, weshalb ***1a*** Consulting GmbH zur Zahlung der Forderungen verpflichtet war.*

Es folgt die zahlenmäßige Darstellung aus welchen anteilige Anschaffungskosten des Bf. von 101.959,42 € und ein anteiliger Veräußerungserlös des Bf. von 1.245.382,58 € ersichtlich sind

Nach Ansicht des Bf. handle es sich bei ***1*** um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft. Da ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, habe eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung zu unterbleiben (vgl EStR Rz 6023). Das Vermögen und die Einkünfte seien ertragsteuerlich anteilig direkt den Gesellschaftern zuzurechnen. Die Forderungen seien daher ertragsteuerlich anteilig direkt vom Bf. erworben. Werde, wie im gegenständlichen Fall, eine unverzinsliche Forderung unter Nominale erworben, weil sie notleidend sei, unterliege die Forderungseinziehung nicht § 27 Abs. 3 EStG 1988, weil die Forderung keine laufenden Kapitalerträge erzielt. Nach der Judikatur des VwGH stelle die Einziehung einer notleidenden Forderung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist des § 31 Abs. 1 EStG 1988 im außerbetrieblichen Bereich keinen steuerbaren Vorgang dar (VwGH 24.6.2010, 2008/15/0241).

Der Einkommensteuerbescheid 2019 (E 2019) erging am 29.1.2021 erklärungsgemäß. Der Bescheid wurde elektronisch in die Databox zugestellt.

Nach Rechtskraft dieses Bescheides vom 29.1.2021 nahm das FAÖ ab Ende Oktober 2021 ergänzende Ermittlungshandlungen vor und hob mit Bescheid vom 3.12.2021 den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 29.1.2021 gemäß § 299 BAO auf. Die Begründung dieses Bescheides lautet wörtlich und vollständig wie folgt:

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.

Mit gleichem Datum (3.12.2021) erließ das FAÖ zudem einen neuen Einkommensteuerbescheid 2019, in welchem sie Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von EUR 1.143.423,16, auf die ein besonderer Steuersatz nicht anwendbar ist, zum Ansatz brachte. Die Begründung dieses Bescheides lautete wörtlich folgendermaßen:

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Die Zustellung beider Bescheide erfolgte am 09.12.2021 mit Zustellnachweis.

Mit Schriftsatz vom 2.2.2022 erhob die Bf. innerhalb der bis 15.2.2022 verlängerten Beschwerdefrist fristgerecht Beschwerde gegen Aufhebungsbescheid vom 3.12.2021 und beantragte die Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO. Im selben Schriftsatz wurde auch gegen den ersetzende Einkommensteuerbescheid 2019 vom 3.12.2021 Beschwerde erhoben. Zu diesem Bescheid war die angekündigte ergänzende Begründung zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung noch nicht erlassen worden.

Die gesonderte Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2019 vom 3.12.2021 wurde vom FAÖ am 11.2.2022 (Anm. des Gerichts: also nach Eingang der am 3.2.2022 eingegangenen Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid und den ersetzenden Einkommensteuerbescheid) ausgefertigt und lautet wie folgt:

Die durch das Budgetbegleitgesetz 2011-2014 (BBG 2011) erfolgte Neufassung des § 27 EStG hatte laut den zugehörigen Erläuternden Bemerkungen zur diesbezüglichen Regierungsvorlage die Zielsetzung, künftig Substanzgewinne aus Finanzvermögen unabhängig von Behaltdauer oder Beteiligungshöhe zur Einkommensteuer zu erfassen, wobei unter dem im § 27 Abs 3 verwendeten Oberbegriff „realisierte Wertsteigerungen“ die Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und der sonstigen Abschichtung von Kapitalvermögen erfasst werden. Zur gesetzlichen Definition des im § 27 EStG verwendeten Begriff „Kapitalvermögen“ verweist Abs.

3 leg.cit. auf dessen Abs. 2. Dort werden neben Anteilen an Kapitalgesellschaften vor allem „Kapitalforderungen jeder Art“ als „Kapitalvermögen“ definiert.

So wie auch das Halten von Anteilen aus Kapitalgesellschaften nicht zwangsläufig und wesensbestimmend mit dem Bezug von Erträgen (Dividenden, Gewinnausschüttungen etc.) verbunden ist (dazu bedarf es stets gesellschaftsrechtlicher Akte wie etwa einen Vorstandsbeschluss und einen Mehrheitsbeschluss der Gesellschafter sowie des faktischen Vorhandenseins entsprechender Liquidität), ist eine Kapitalforderung auch dann eine Kapitalforderung, wenn keine Verzinsung vereinbart wurde, eine solche ausdrücklich ausgeschlossen wurde oder tatsächlich mangels Liquidität des Schuldners (vereinbarte) Zinsen bisher nichtgefließen sind.

In Bezug auf das Ziel der Reform der Besteuerung des Kapitalvermögens ist daher unmaßgeblich, ob eine Kapitalforderung Sinne von § 27 Abs 2 Z 2 EStG idF nach dem BBG 2011 in concreto Zinsen oder andere Erträge abgeworfen hat oder abwerfen wird oder aus anderen Umständen faktischer Art (fehlende Liquidität des Schuldners) bzw. wegen des auf Zinsenlosigkeit gerichteten Vertragswillens eben keine Erträge abgeworfen werden. Wesentlich ist, dass aus Kapitalvermögen Wertsteigerungen realisiert werden. Nichts anderes normiert Abs. 3 leg.cit., indem die Norm auf Wirtschaftsgüter verweist, deren Erträge Einkünfte iSv Abs 2 leg.cit. sind. Die Bedeutung, dass ein Wirtschaftsgut nur dann Kapitalvermögen ist, wenn es in concreto selbst Erträge abwirft, ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen und würde dem eingangs dargelegten Normzweck zuwiderlaufen und sogar eine sachlich nichtgerechtfertigte Ungleichbehandlung realisierter Wertsteigerungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sowie von verbrieften zinsenlosen Kapitalforderungen (Nullkuponanleihen) einerseits und von privat gehaltenen nicht verbrieften Kapitalforderungen andererseits herbeiführen. Somit differenziert die Finanzverwaltung, wie auch vom steuerlichen Vertreter in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2019 dargelegt, tatsächlich nicht zwischen verzinslichen und unverzinslichen Kapitalforderungen bei der Beurteilung, ob diese Kapitalvermögen im Sinne von Abs 3 leg.cit. darstellen, die „diesbezügliche VwGH-Judikatur“ ist deshalb nicht zu berücksichtigen, weil VwGH vom 24.6.2010, 2008/15/0241 sowie vom 11.11.08, 2006/13/0088 sich auf Basis der alten Rechtslage lediglich mit der Frage zu beschäftigen hatten, ob Erträge des Kapitalstammes selbst vorliegen, weil bis zum BBG 2011 Vorgänge in der Vermögenssphäre beim Kapitalvermögen nicht im Rahmen des § 27 EStG tatbestandsmäßig waren. Die vom steuerlichen Vertreter zitierten Kommentarmeinungen sind diesbezüglich unpräzise und missverständlich. Sie lassen daher für den Rechtsstandpunkt der steuerlichen Vertretung nichts gewinnen.

Die bisherige Nichtbesteuerung der Unterschiedsbeträge zwischen Anschaffungskosten und Erlösen der verfahrensgegenständlichen Forderungen ist rechtswidrig.

Begründend führt der Bf. in der Beschwerde zum Aufhebungsbescheid aus, dass dem Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO mit Ausnahme des Gesetzestextes keine Begründung zu entnehmen sei, weshalb dieser rechtswidrig sei.

Mit Bescheid vom 11.2.2022 (Anm. des Gerichts: nach Beschwerdeerhebung und Antrag nach § 262 Abs. 2 lit. a BAO) berichtigte das FAÖ den Aufhebungsbescheid vom 3.12.2021 gemäß § 293 BAO mit folgendem Bescheidspruch:

Im Bescheid vom 3.12.2021 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 29.01.2021 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wurde eine Unrichtigkeit (Unvollständigkeit) betreffend die Begründung festgestellt.

Diese Begründung wird gemäß § 293 Bundesabgabenordnung (BAO) wie folgt ergänzt:

Da die in der Begründung des neuen Sachbescheides vom 3.12.2021 zur Einkommensteuer 2019 dargestellte inhaltliche Rechtswidrigkeit des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2019 vom 29.01.2021 eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung dieses Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Ansonsten bleibt der nunmehr berichtigte Bescheid vom 3.12.2021 unverändert. Dies gilt ausdrücklich auch für dessen Bescheidspruch.

Am 14.2.2022 legte das FAÖ die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO dem Bundesfinanzgericht ohne vorherige Erlassung einer BVE zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 24.6.2022 zog der Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung, mit Schreiben vom 30.6.2022 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Das stattgebende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2022, RV/7100408/2022 wurde nach ordentlicher Amtsrevision vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit Erkenntnis vom 4. September 2025, Ro 2023/13/0010 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben. In Absatz 37 dieses Erkenntnisses führt der VwGH wörtlich aus:

Im fortgesetzten Verfahren wird sich das Bundesfinanzgericht damit auseinandersetzen müssen, ob das Finanzamt im gemäß § 299 BAO ergangenen Bescheid einen wirksamen Aufhebungsgrund herangezogen hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 3.12.2021 betreffend den Einkommensteuerbescheid vom 2019 vom 29.1.2021 erging mit folgender Begründung:

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.

Mit Schriftsatz vom 2.2.2022 - am FAÖ eingelangt am 3.2.2022 - wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben und nach § 262 Abs. 2 lit. a BAO das Absehen von einer Beschwerdevoentscheidung beantragt.

Die Berichtigung des Spruches des Aufhebungsbescheides durch Ergänzung der Begründung erfolgte am 11.2.2022, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht am 14.2.2022.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus den Verwaltungsakten und sind überdies nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 299 BAO idgF 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.

Die Sache, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid durch das Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, wird bei der amtswegigen Aufhebung durch die Behörde im Aufhebungsbescheid festgelegt. Bei der amtswegigen Aufhebung ist daher die Bezeichnung der für die Aufhebung maßgebenden Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides in der Begründung unverzichtbar, da ansonsten die Rechtmäßigkeit der Aufhebung nicht beurteilt werden kann. Fehlt eine Begründung, aus welchen Gründen sich der Spruch des ursprünglichen Bescheides als nicht richtig erweist, so ist der Aufhebungsbescheid im Rechtsmittelverfahren aufzuheben. Derartige Begründungsmängel sind im Beschwerdeverfahren nicht sanierbar (Ritz/Koran, BAO § 299 Rz 43a; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; 26.3.2025, Ra 2023/13/0131; BFG 21.7.2023, RV/3101190/2016).

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

§ 300 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

*Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung) **ab Einbringung der Bescheidbeschwerde** können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt.
(....)*

§ 300 BAO normiert sohin ausdrücklich eine Entscheidungssperre für die Abgabenbehörden ab Einbringung einer Beschwerde, welche mit einem Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung verbunden ist.

Als von § 300 Abs 1 Satz 1 BAO betroffene Verfahrenstitel kommen zB §§ 293, 293b, 295, 295a, 299 oder 303 BAO in Betracht (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 300 Anm 8; Ritz/Koran, BAO7 § 300 Rz 4). Der von Brennstener (in Fischerlehner/Brennstener, Abgabenverfahren I3 § 300 Rz 9) vertretenen Meinung, wonach Berichtigungen (etwa nach §§ 293, 293b BAO) zulässig wären, zumal diese zum angefochtenen Bescheid lediglich hinzutreten, diesen jedoch nicht aufheben oder abändern, ist nach der hM nicht zuzustimmen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 300, Ritz/Koran, BAO 7 § 300 Rz 4; Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren 153). Berichtigungen gehören zu den Abänderungen iSd BAO, da der Begriff der Abänderung sowohl die Berichtigung (etwa gem §§ 293, 293a, 293b BAO) als auch die Änderung (zB § 295 BAO) umfasst (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 293 Anm 2). Der Unterabschnitt B. des siebenten Abschnitts der BAO trägt die Überschrift „Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung“. Somit spricht der bloße Wortlaut der Überschrift bereits dafür, dass eine Berichtigung nach §§ 293 als „Abänderung“ zu qualifizieren ist. Ebenso wird in den Erläuterungen zu § 300 BAO (ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 21) von einer „Abänderung (Änderung, Berichtigung) oder Aufhebung“ ausgegangen. Daraus ist zu schließen, dass auch Berichtigungen iSd §§ 293, BAO von § 300 Abs 1 Satz 1 BAO umfasst sind (Rzeszut/Turpin in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) § 300 BAO Rz 5.) Auch nach BFG 24.6.2022, RV/7100860/2022, fallen Berichtigungen nach § 293 unter die Entscheidungssperre des § 300 Abs 1.

Der zweite Satz des § 300 Abs. 1 BAO soll lediglich sicherstellen, dass die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung auch im Fall einer ungerechtfertigten Aktenvorlage weiterhin aufrecht bleibt und mit Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO beim Verwaltungsgericht durchsetzbar ist (ErlRV 190 BlgNR 26. GP, 56) und beschränkt daher nicht die Entscheidungssperre.

Durch die Anordnung der Rechtsfolge „bei sonstiger Nichtigkeit“ sind Abänderungen oder Aufhebungen dieser angefochtenen Bescheide nicht bloß anfechtbar, sondern nichtig. Demnach entfalten diese Verwaltungsakte keine Rechtswirkung.

Bezogen auf die gegenständliche Beschwerde ergibt sich sohin, dass durch die mit dem Antrag gemäß § 262 Abs. 2 BAO auf Unterlassen einer Beschwerdeverechtsentscheidung verbundene Beschwerde vom 2.2.2022 nach dem Wortlaut des § 300 Abs. 1 BAO Sperrwirkung gegenüber abgabenbehördlichen Bescheidänderungen entfaltet.

Der Bescheid gemäß § 293 BAO vom 11.2.2022 stellt eine solche unter die Sperrwirkung fallende Bescheidänderung dar und ist daher nach dem Wortlaut des § 300 (1) BAO nichtig. Die von der Abgabenbehörde intendierte Begründungsergänzung des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO ging daher ins Leere.

Das hat zur Folge, dass der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO in seiner ursprünglichen Form zu beurteilen ist. Dieser Bescheid vom 3.12.2021 ist wegen des Fehlens einer Begründung, aus welchen Gründen sich der Spruch des ursprünglichen Einkommensteuer-Bescheides 2019 vom 29.1.2021 als nicht richtig erwiesen hätte, mit einem im Beschwerdeverfahren nicht sanierbaren Begründungsmangel behaftet. Der Bescheid gemäß § 299 BAO vom 3.12.2021 ist sohin schon aus diesem Grund rechtswidrig und aufzuheben.

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung; es bedarf somit keiner neuerlichen Bescheidbeschwerde, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (vgl. VwGH 20.5.1987, 86/13/0088; BFG 5.7.2023, RV/7105648/2015). Im gegenständlichen Fall ist daher auch der Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 11.2.2022 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Zur Bescheidberichtigung nach § 293 BAO festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung unter dem Titel einer Berichtigung nach § 293 BAO bzw. § 62 Abs. 4 AVG keinesfalls nachträgliche Änderungen im Inhalt eines Bescheides vorgenommen werden dürfen.

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280; 24.11.2011, 2008/15/0205; 23.5.2013, 2010/15/0076; 12.6.2020, Ra 2019/15/0123; 18.5.2022, Ra 2020/15/0131; 1.3.2023, Ra 2022/13/0105; 19.4.2023, Ra 2021/13/0125; BFG 5.7.2024, RV/7102888/2023).

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens. Solche Unrichtigkeiten liegen vor, wenn „erkennbar eine Formulierung dem erschließbaren Gestaltungswillen nicht entspricht“ (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111, 82/13/0186).

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst,

nicht kennt (vgl VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; 26.5.2004, 2002/14/0015; 20.5.2010, 2008/15/0280; 24.11.2011, 2008/15/0205; 19.4.2023, Ra 2021/13/0125).

Der Berichtigungstatbestand bietet keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung eines Bescheides. Innere Bescheid- und Begründungsmängel fallen nicht unter diesen Berichtigungstatbestand (VwGH 16. 9. 1965, 2043/64). Demnach ist es auch nicht relevant ob der innere Begründungsmangel in einen irrtümlichen Fehlgebrauch der technischen Anlagen – hier irrtümliche Verwendung eines unvollständigen Begründungscodes (also einem Standardbegründungstext) - mündet.

Sohin erweist sich der Bescheid gem. § 293 BAO vom 11.2.2022 aus diesem Grund als rechtswidrig und wäre, auch unabhängig von der oben erwähnten Entscheidungssperre nach § 300 Abs. 1 BAO, aufzuheben. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die Berichtigung nach § 293 BAO nicht unter die Entscheidungssperre fällt, wäre daher im Ergebnis nichts gewonnen: Nach Aufhebung des berichtigenden Bescheides gehört der berichtigte Bescheid wieder in seiner ursprünglichen Fassung dem Rechtsbestand an (VwGH 14.10.1991, 90/15/0101). Durch die Aufhebung des Berichtigungsbescheides wegen Rechtswidrigkeit fehlt dem Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 3.12.2021 daher (wieder) die ausreichende Begründung weshalb er aufzuheben ist.

Ebenso wie bei der Wiederaufnahme liegen auch im Fall der Aufhebung nach § 299 BAO und Erlassung des Sachbescheides rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (BFG 19.4.2023, RV/7103836/2017; vgl zu § 307 zB VwGH 29.11.2000, 99/13/0225; 23.4.2001, 96/14/0091; 17.11.2004, 2000/14/0142).

Werden, so wie im gegenständlichen Fall, beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (BFG 19.4.2023, RV/7103836/2017; 28.6.2023, RV/7102095/2022; 30.9.2024, RV/2101659/2015; 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).

Gemäß § 299 Abs 3. BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Mit der Aufhebung des Aufhebungsbescheides scheidet der Ersatzbescheid iSd § 299 Abs 2 BAO aus dem Rechtsbestand aus.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid entsprochen, so ist nach § 261 Abs. 2 BAO eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bescheidbeschwerde betreffend den Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO vom 3.12.2021 stattzugeben war, ist die Beschwerde gegen den den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2019 vom 29.1.2021 ersetzenden Einkommensteuerbescheid vom 3.12.2021 als gegenstandslos zu erklären.

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 Lösung der hier strittigen Rechtsfrage unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut des § 300 Abs. 1 BAO und der Judikatur zu § 299 BAO (VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; 26.3.2025, Ra 2023/13/0131) ergibt war eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 3. Juni 2026