

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter, über die Beschwerde des Bf, Adr, vertreten durch BONAFIDE TREUHAND & REVISIONS GMBH, Bergg 10, 1090 Wien, vom 9.8.2013, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7.8.2013, zur Steuernummer 07 1***** betreffend

1. Bescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2011
2. Einkommensteuerbescheid 2011

nach der am 17.9.2018 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster sowie in Anwesenheit von Dr. Wolfgang Halm für die steuerliche Vertreterin und von Dr. Martin König für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung den Beschluss gefasst:

- I. Der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen;
- II. Das Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 wird gem. § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt.
- III. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG in Verbindung mit § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

In der elektronisch eingebrochenen Einkommensteuererklärung 2011 wurden bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Eintragungen vorgenommen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

[Hilfe](#)

Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen

7

Werbungskosten

[Hilfe](#)

Genaue Bezeichnung Ihrer beruflichen Tätigkeit (z.B. Koch, Verkäuferin; nicht ausreichend ist Angestellte, Arbeiter)

Sänger

Reisekosten (ohne Fahrtkosten zwischen Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) - (Kennzahl 721)

7.623,78

Sonstige Werbungskosten, die nicht unter die Kennzahlen 719, 720, 721, 722, 300 und 723 fallen (z.B. Betriebsratsumlage) - (Kennzahl 724)

1.943,04

Berufsgruppenpauschale

[Hilfe](#)

Berufsgruppe

Bühnenangehörige, FilmschauspielerInnen

Zeitraum der Tätigkeit:

01.01

Zeitraum der Tätigkeit:

31.12

Vor Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides 2011 im Jänner 2013 wurde die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen von der belannten Behörde von sieben auf fünf korrigiert; zu diesem Zeitpunkt waren tatsächlich sieben Lohnzettel übermittelt, wobei die AG1 zwei Lohnzettel übermittelte und die Einkünfte der AG2 nicht zum Tarif zu besteuern waren. Im Übrigen erging der Bescheid erklärungskonform. Im April 2013 wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durchgeführt und dies damit begründet, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergäbe. Die Änderung bestand darin, dass die AG1 nur noch einen Lohnzettel (neu) übermittelte, wodurch der zweite (ursprünglich) übermittelte Lohnzettel weggefallen ist und es im Vergleich zum ersten Einkommensteuerbescheid zu einer reduzierten Einkommensteuerfestsetzung kam.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 22.7.2013 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Aufgliederung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 7.623,78, der sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 1.943,04 sowie um Nachweise über die Steuerberatungskosten.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23.7.2013 übermittelte der Beschwerdeführer unter anderem folgende Aufstellung mit den Details seiner Reisekosten, wobei er anmerkte,

dass diese im Wesentlichen dafür angefallen sind, dass er sowohl in Ort1 als auch in Ort2 ein Engagement hatte:

Hotelkosten in [REDACTED]

		Zimmer	Parkplatz	Tagesdiäten	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	67,50	44,00	2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00	11,00	2	
[REDACTED]	.2011 4 Nächte	320,00	44,00	5	
[REDACTED]	.2011 2 Nächte	160,00	22,00	3	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00	11,00	2	
[REDACTED]	.2011 3 Nächte	240,00	33,00	4	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00	11,00	2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00	11,00	2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00		2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00		2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00		2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00	11,00	2	
[REDACTED]	.2011 1 Nacht	80,00		2	
		1.587,50	198,00		1.785,50
				34 x 26,40	897,60
Kilometergeld 14 Fahrten x 2 = 200km x 28			5600 km x ,42		2.352,00

Kosten in B [REDACTED]

14.11.2011	2 Nächte	350,00	3	
12.11.2011	Taxi	60,00		
		410,00		410,00
			3 x 35,30	105,90
Kilometergeld: 652 km x 2		1304 km x ,42		547,68

Bahnfahrt nach [REDACTED]

[REDACTED].2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	95,30	2
05.11.2011	[REDACTED]-Wien	[REDACTED]	45,90	2
10.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	93,40	2
11.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	106,80	2
18.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	121,80	2
22.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	91,80	2
23.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	121,80	2
25.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	121,80	2
28.11.2011	Wien-[REDACTED]	-Wien	106,80	2
			<u>905,40</u>	<u>905,40</u>
Taxirechnungen	[REDACTED]		<u>144,50</u>	<u>144,50</u>
			18 x 26,40	<u>475,20</u>

Kopierkosten

29.10.+24.11.2011 27,53

tatsächliche Werbungskosten - Reisekosten	<u>7.623,78</u>
pauschale Werbungskosten für Dienstverhältnis V [REDACTED]	<u>1.915,51</u>
	<u>7.623,78</u>
	<u>1.943,04</u>

Bei den Auftritten in Ort2 sind nach Angaben des Beschwerdeführers keine Hotelkosten angefallen, weil vom Stadttheater Ort2 eine Unterkunft zur Verfügung gestellt wurde.

Von der AG3 GmbH, der AG4 GmbH, AG5 GmbH und dem Stadttheater Ort2 wurden Lohnzettel übermittelt, deren Beträge mit der Aufstellung des Beschwerdeführers übereinstimmen.

Mit Bescheid vom 7.8.2013 wurde der zuvor in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 19.4.2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die Aufhebung wurde von der belangten Behörde wie folgt begründet:
"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Die pauschalen Werbungskosten iHv € 1.915,51 bzgl. der Einkünfte aus nichtselbst. Tätigkeit (AG3 1.1.- 31.12.2011) wurden doppelt berücksichtigt. Einmal als so. Werbungskosten und ein weiters mal unter pauschale Werbungskosten für Bühnenangehörige."

Mit Schreiben vom 9.8.2013 erhob der Beschwerdeführer nachfolgendes Rechtsmittel:
"Gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 07.08.2013, zugestellt am 08.08.2013, erhebe ich in offener Frist Berufung mit nachstehender Begründung.

Vorsorglich erhebe ich auch Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011, weil der Wiederaufnahmbescheid rechtswidrig ist.

Da der angefochtene Bescheid in keiner Weise darlegt, warum die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO notwendig erscheint, bzw. hat die Finanzbehörde in keiner Weise dargelegt, warum sie die Ermessensentscheidung dergestalt gefasst hat, dass eine Aufhebung notwendig erscheint. Dabei ist auch zu bedenken, dass die beträchtliche Auswirkung der Abänderung bloß geringfügig ist. Wenn daher nicht ohnedies die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides erfolgen sollte, behalte ich mir eine ergänzende Begründung ausdrücklich vor.

Vorsorglich beantrage ich im Falle der direkten Vorlage meiner Berufung an den UFS die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung.

Gleichzeitig beantrage ich die Aussetzung der Einhebung im Sinne des § 212 a BAO hinsichtlich des Einkommensteuerbetrages von € 958,00, welcher aus dem im Anschluss an den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO resultierenden Einkommensteuerbescheid 2011 resultiert."

In zwei weiteren, als Ersuchen um Ergänzung bezeichneten, Schreiben stellte die belangten Behörde die geltend gemachten bzw. bescheidmäßig anerkannten Werbungskosten, auch optisch aufbereitet, dar, versuchte auf eine doppelte Berücksichtigung der pauschalen Werbungskosten für Bühnenangehörige hinzuweisen und ersuchte um Zurücknahme der eingebrochenen Berufung. Diese Schreiben blieben unbeantwortet.

Beschwerdevorentscheidung

Am 10. Dezember 2013 erließ die belangte Behörde folgende abweisende Berufungsvorentscheidung, die auch zusammen mit dem Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht übermittelt wurde:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2011
Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO

**Die Berufung vom 09.08.2013 gegen den Bescheid vom 07.08.2013
wird als unbegründet abgewiesen.**

Begründung:

Die zu berücksichtigenden Werbungskosten betragen :
Hotelkosten [REDACTED], Diäten, KM-Geld.....€ 5.035,10
Kosten [REDACTED], KM-Geld.....€ 1.063,58
Reisekosten [REDACTED].....€ 1.525,10
Kopierkosten.....€ 27,53
pauschle Wk für Dienstverhältnis V [REDACTED].....€ 1.915,50
(5 % von € 38.310,15 = € 1.915,50)€ 9.566,81
Im Steuerbescheid vom 19.4.2013 wurden die Werbungskosten mit € 11.482,33 angesetzt. Das ergibt eine Differenz von € 1.915,52 . Daraus folgt, dass die pauschalen Werbungskosten für Schauspieler doppelt in Ansatz gebracht wurden. Diese doppelte Berücksichtigung wurde im Bescheid vom 7.8.2013 richtig gestellt. Die tatsächlichen Werbungskosten betragen insgesamt € 9.566,81.
Die Berufung vom 9.8.2013 war daher als unbegründet abzuweisen.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 16.12.2013 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde angeführt: "*Hiemit beantrage ich die Vorlage meiner Berufung vom 09.08.2013 an die Abgabenbehörde II. Instanz bzw. das Finanzgericht und mache nachstehende Begründung geltend.*

Weder im angefochtenen Bescheid noch in der Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2013 wird die Ermessensübung im Sinne des § 299 BAO begründet bzw. erläutert, sodass ein rechtswidriger Bescheid vorliegt.

Ich beantrage daher, wie bisher, die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, da kein Grund vorliegt, den bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19.04.2013 neuerlich aufzuheben und beantrage zusätzlich im Sinne des § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung betreffend die Einkommensteuernachzahlung 2011 auf Grund des rechtswidrig aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2011 in Höhe von € 958,00.

Weiters beantrage ich eine Senatsentscheidung samt Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakte dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belanger Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO insofern stattgeben möge, als dieser Bescheid aufgehoben werden soll, weil die Annahme der doppelten Berücksichtigung von Werbungskosten doch nicht zutreffe; das Pauschale und die tatsächlichen Werbungskosten würden unterschiedliche Dienstverhältnisse betreffen.

Auszugsweise lautet der Vorlagebericht wie folgt:

Inhaltsverzeichnis

Beschwerde	
Titel	Datum
Beschwerde	09.08.2013
Bescheide:	
Titel	Datum
Einkommensteuer (Jahr: 2011)	07.08.2013
Aufhebung § 299 BAO / ESt (Jahr: 2011)	07.08.2013
Sonstiges:	
Titel	Datum
Beschwerdevorlage	10.12.2013
Vorlageantrag	16.12.2013
Wiederaufnahmbescheid	19.04.2013
Einkommensteuererklärung 2011	29.11.2012
Einkommensteuer Erstbescheid 2011	07.01.2013
Einkommensteuer nach Wiederaufnahme	19.04.2013
Vorhalt 1	22.07.2013
Vorhalt 1-Antwort	23.07.2013
Vorhalt 2	26.08.2013
Vorhalt 3	21.10.2013

Folgende Bescheide sind angefochten

Gegenstand:	Einkommensteuer	Datum Bescheid:	07.08.2013
Geschäftszahl:	07 [REDACTED]	Datum Beschwerde:	09.08.2013
Jahr/Zeitraum:	2011	Datum BVE:	10.12.2013
Fachgebiet:	Einkommensteuer	Datum Vorlageantrag:	16.12.2013
Gesamter Senat beantragt:	Ja	Verfahrenskategorie:	VA/E
		Mündliche Verhandlung beantragt:	Ja

Gegenstand:	Aufhebung § 299 BAO / ESt	Datum Bescheid:	07.08.2013
Geschäftszahl:	07 [REDACTED]	Datum Beschwerde:	09.08.2013
Jahr/Zeitraum:	2011	Datum BVE:	10.12.2013
Fachgebiet:	Einkommensteuer	Datum Vorlageantrag:	16.12.2013
Gesamter Senat beantragt:	Ja	Verfahrenskategorie:	VA/E
		Mündliche Verhandlung beantragt:	Ja

Im Vorlagebericht sind somit zwei Bescheide angeführt, die mit einem Rechtsmittel bekämpft wurden. Für beide Bescheide (sowohl "Gegenstand: Einkommensteuer" als auch "Gegenstand: § 299 BAO / ESt") ist angeführt, dass es eine Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2013 geben würde. Eine Beschwerdevorentscheidung, mit der über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO abgesprochen worden wäre, wurde dem Bundesfinanzgericht mit dem Vorlagebericht jedoch nicht übermittelt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschlüsse vom 24.4.2018

Beide Verfahrensparteien wurden aufgefordert, die Beschwerdevorentscheidung betreffend den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen oder mitzuteilen, dass es einen solchen Bescheid nicht gibt.

Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Mängel, die seiner Beschwerde anhaften, zu beheben. Der Beschluss lautete:

"Der beschwerdeführenden Partei wird gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO aufgetragen, folgende Mängel zu beheben:

Der Bescheidbeschwerde vom 09.08.2013 fehlt:

-) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (§ 250 Abs. 1 lit. a BAO);
-) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO);
-) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO);
-) eine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO).

Die Behebung der angeführten Mängel wird innerhalb einer Frist von

2 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses aufgetragen.

Nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist gilt die Beschwerde als zurückgenommen; werden die Mängel rechtzeitig und vollständig behoben, gilt die Beschwerde als ursprünglich richtig eingebbracht (§ 85 Abs. 2 BAO).

Begründung

Der Beschwerde sind die in der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO normierten Punkte nicht (zur Gänze) zu entnehmen. Das Vorbringen in der Beschwerde vom 9.8.2013 hinsichtlich Einkommensteuer 2011 lautet:

Vorsorglich erhebe ich auch Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011, weil der Wiederaufnahmebescheid rechtswidrig ist.

Für das Jahr 2011 wurden vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg im Jahr 2013 mehrere Einkommensteuerbescheide erlassen. Während in der Beschwerde der angefochtene Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO genau bezeichnet ist und somit klar ist, gegen welchen Bescheid sich die Beschwerde richtet, ist nicht einwandfrei erkennbar, welcher Einkommensteuerbescheid angefochten werden soll.

Die Angabe der Begründung soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Beschwerde für gerechtfertigt hält bzw. für Erfolg versprechend hält. Ihrer Beschwerde ist als Begründung lediglich zu entnehmen, dass der Wiederaufnahmebescheid rechtswidrig wäre. Dieses Vorbringen stellt keine Begründung gegen den Einkommensteuerbescheid, sondern allenfalls gegen einen Wiederaufnahmebescheid dar.

Gemäß § 272 Abs 4 BAO obliegt dem Berichterstatter im Senatsverfahren die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen.

Da der Auftrag zur Mängelbehebung gemäß § 85 Abs. 2 BAO nicht in das Ermessen des Gerichts gestellt ist (z.B. VwGH 19.12.2013, 2011/15/0183), war spruchgemäß zu entscheiden."

Mit Schreiben vom 27.4.2018 hat das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg mitgeteilt, dass eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Bescheid gem. § 299 BAO nicht existent ist.

Mit Schreiben vom 30.4.2018 hat der Beschwerdeführer wie folgt geantwortet:

"In Entsprechung des Beschlusses vom 24.04.2018, zugestellt am 26.04.2018, ergänze ich meine Beschwerde (Berufung) vom 09.08.2013 wie folgt:

Ad Bezeichnung des Bescheides

Im 1. Absatz des Rechtsmittels ist bereits dargelegt, dass der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 Abs 1 BAO vom 07.08.2013 bekämpft wird bzw. vorsorglich der gleichzeitig erlassene Einkommensteuerbescheid 2011 (gleichfalls stammend vom 07.08.2013).

Wie bereits im Rechtsmittel vom 09.08.2013 dargelegt, wird der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO deswegen angefochten, weil er über keine sach- und fachgerechte Begründung verfügt bzw. die Behauptung aufstellt, es seien Werbungskosten doppelt verrechnet worden, was keinesfalls richtig ist.

Insbesondere habe ich bereits im genannten Rechtsmittel vorgebracht, dass die Auswirkungen der Aufhebung gemäß § 299 BAO als geringfügig anzusehen sind, denn dies ergibt sich aus dem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2011, aus welchem ersichtlich ist, dass die Steuernachforderung € 958,00 beträgt.

Ich beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 wegen Rechtswidrigkeit sowie die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2011 vom 19.04.2013 bzw. den an das Finanzamt abgegebenen Steuererklärungen.

Insbesondere bringe ich vor, dass der Ansatz von Werbungskosten nicht doppelt beantragt wurde, weshalb die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides in Entsprechung des Beschlusses vom 24.04.2018 nicht sach- und fachgerecht war und kein Grund gemäß § 299 BAO vorliegt."

Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung wurde dargelegt, dass voraussichtlich mit einer Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vorzugehen sein wird, da bislang eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Aufhebungsbescheid Einkommensteuer 2011 nicht ergangen ist. Seitens der Parteienvertreter wurde dagegen kein Einwand erhoben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Im August 2013 wurde der bis dahin im Rechtsbestand befindliche Einkommensteuerbescheid 2011 gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein ersetzender Bescheid erlassen. Die Zustellung erfolgte elektronisch. Zwei Tag später langte die Beschwerde bei der belangten Behörde ein, die sich in erster Linie gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO richtet. Vorsorglich wurde auch gegen den Einkommensteuerbescheid Beschwerde erhoben. Im Dezember 2013 hat die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid erlassen. Eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 7.8.2013, der ebenfalls mit Beschwerde vom 9.8.2013 angefochten ist, wurde nicht erlassen. Der Vorlageantrag vom 16.12.2013 richtet sich gegen beide Bescheide vom 7.8.2013.

Beweiswürdigung

Sowohl der Beschwerdeführer als auch die belangte Behörde haben in Ihren Antwortschreiben angeführt, dass es keine Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO gibt. Dies entspricht auch der Aktenlage, wobei durch das Bundesfinanzgericht in den elektronischen Veranlagungsakt des Finanzamtes Einsicht genommen wurde. Im Vorlageantrag vom 16.12.2013 wird "die Vorlage meiner Berufung vom 09.08.2013" begehrt. Die Beschwerde (Berufung) vom 9.8.2013 richtet sich in erster Linie "gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO" und vorsorglich auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 selbst. Die Begründung der Beschwerde (Berufung) richtet sich ausschließlich gegen den verfahrensrechtlichen Bescheid. Der Vorlageantrag vom 16.12.2013 war somit auch auf den verfahrensrechtlichen Bescheid

bezogen. Dies erschließt sich auch aus der Begründung, in der wiederholt moniert wird, dass die "Ermessensentscheidung im Sinne des § 299 BAO "weder begründet noch erläutert wurde. Auch aus dem Antwortschreiben zum Beschluss über die aufgetragene Mängelbehebung ist zu entnehmen, dass sich das Beschwerdebegehren gegen den Aufhebungsbescheid richtet, weil eine sach- und fachgerechte Begründung fehlen würde, jedoch die Behauptung aufgestellt wurde, es wären Werbungskosten doppelt verrechnet worden.

Rechtsgrundlagen

§ 85 BAO lautet:

Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen.

A. Anbringen.

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

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

- a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder*
- b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder*
- c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.*

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.

§ 94 BAO lautet:

§ 94. Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, können schriftlich oder mündlich erlassen werden.

§ 243 BAO lautet:

§ 243. Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

§ 244 BAO lautet:

§ 244. Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

§ 250 BAO lautet:

3. Inhalt und Wirkung der Beschwerde

§ 250. (1) Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

(2) Wird mit Bescheidbeschwerde die Einreichung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Bescheidbeschwerde Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreichung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.

§ 255 BAO lautet:

4. Verzicht auf Beschwerde

§ 255. (1) Auf die Einbringung einer Bescheidbeschwerde kann verzichtet werden. Der Verzicht ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Vor Erlassung eines Bescheides kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabenfestsetzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren. Eine Abschrift der Niederschrift ist dem Abgabepflichtigen auszufolgen.

(3) Eine trotz Verzicht eingebrachte Bescheidbeschwerde ist unzulässig (§ 260). Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt.

§ 323 Abs 42 BAO lautet:

(42) Wurde eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt, so ist § 262 (Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) nicht anwendbar.

§ 262 BAO lautet:

9. Beschwerdevorentscheidung

§ 262. (1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

(2) Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat zu unterbleiben,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

(3) Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(4) Weiters ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

§ 264 BAO lautet:

10. Vorlageantrag

§ 264. (1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

- a) der Beschwerdeführer, ferner
- b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

- a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),
- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),
- c) § 255 (Verzicht),
- d) § 256 (Zurücknahme),
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

(6) Erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 3 und 4 (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, so kann die Partei (§ 78) beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Beschwerde. Sie hat die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdevorentscheidung und des Vorlageantrages zu enthalten.

(7) Durch die Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.

§ 265 BAO lautet:

11. Vorlage der Beschwerde und der Akten

§ 265. (1) Die Abgabenbehörde hat die Bescheidbeschwerde, über die keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist oder über die infolge eines Vorlageantrages vom Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(2) Die Vorlage der Bescheidbeschwerde hat jedenfalls auch die Vorlage von Ablichtungen (Ausdrucken) des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdevorentscheidung, des Vorlageantrages und von Beitrittserklärungen zu umfassen.

(3) Der Vorlagebericht hat insbesondere die Darstellung des Sachverhaltes, die Nennung der Beweismittel und eine Stellungnahme der Abgabenbehörde zu enthalten.

(4) Die Abgabenbehörde hat die Parteien (§ 78) vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.

(5) Partei im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auch die Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten ist.

(6) Die Abgabenbehörde ist ab der Vorlage der Bescheidbeschwerde verpflichtet, das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen. Diese Pflicht besteht ab Verständigung (Abs. 4) auch für den Beschwerdeführer.

§ 271 BAO lautet:

16. Aussetzung der Entscheidung

§ 271. (1) Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Beschwerde anhängig oder schwebt sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, so kann die Entscheidung über diese unter Mitteilung der hiefür maßgebenden Gründe ausgesetzt werden, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei (§ 78) entgegenstehen. Dies hat vor Vorlage der Beschwerde durch Bescheid der Abgabenbehörde, nach Vorlage der Beschwerde durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes zu erfolgen.

(2) Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 gegeben hat, ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

(3) Von der Abgabenbehörde erlassene Aussetzungsbescheide verlieren ihre Wirksamkeit, sobald die Partei (§ 78) die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens beantragt.

§ 278 BAO lautet:

18. Erkenntnisse und Beschlüsse

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes
a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256
Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 279 BAO lautet:

§ 279. (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch

hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 281a BAO lautet

18a. Verständigung

§ 281a. Wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, hat es die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

§ 291 BAO lautet:

26. Entscheidungspflicht

§ 291. (1) Soweit die Bundes- oder Landesgesetze nicht anderes vorsehen, ist das Verwaltungsgericht verpflichtet, über Anträge der Parteien und über Beschwerden ohne unnötigen Aufschub, spätestens aber sechs Monate nach deren Einlangen zu entscheiden. Im Verfahren über Bescheidbeschwerden beginnt die Entscheidungsfrist mit der Vorlage der Beschwerde (§ 265) oder nach Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6). In den Fällen des § 284 Abs. 5 beginnt die Entscheidungsfrist mit Ablauf der vom Verwaltungsgericht gesetzten Frist.

(2) Die Zeit eines Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 139, 139a, 140 und 140a B-VG oder eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Gerichtshof der Europäischen Union ist in die Entscheidungsfrist nach Abs. 1 nicht einzurechnen.

Rechtliche Erwägungen

Relevante Aussagen aus VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001:

- Gemäß § 262 Abs 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen. Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann gemäß § 264 Abs 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag

auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden. Der Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes unterliegt nach diesen Bestimmungen die von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Bescheidbeschwerde. Zuständig zu einer Entscheidung (in der Sache) ist das Bundesfinanzgericht freilich im Regelfall nur dann, wenn zuvor bereits die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung entschieden hat und dagegen ein Vorlageantrag erhoben wurde.

- Wenn der Vorlagebericht andere (oder zusätzliche oder auch weniger) anzufechtende Bescheide bzw. erhobene Rechtsmittel nennt als jene, die vorgelegt werden, so ist dieser Widerspruch aufzuklären (§ 115 BAO).
- Wenn das Finanzamt den Widerspruch zwischen Vorlagebericht und den vorgelegten Bescheiden und Bescheidbeschwerden in der Weise aufklärt, dass im Vorlagebericht irrtümlicherweise weitere Rechtsmittel genannt wurden, so hat das Bundesfinanzgericht ohne Weiteres über die vorgelegte Bescheidbeschwerde zu entscheiden.

Relevante Aussagen aus VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010:

- Die BAO sieht kein Zwischenverfahren darüber vor, ob die Zuständigkeit zur Erledigung einer Beschwerde vom Finanzamt auf das Bundesfinanzgericht (auch im Sinne des § 291 BAO) übergegangen ist oder dies trotz Vorlage der Beschwerde wegen des Fehlens einer (wirksam zugestellten) Beschwerdevorentscheidung oder mangels eines (wirksam eingebrochenen) Vorlageantrages nicht der Fall ist.
- Verneint das Bundesfinanzgericht nach der Vorlage der Beschwerde zu Unrecht seine Zuständigkeit, weil es fälschlich annimmt, es fehle an einer (wirksam zugestellten) Beschwerdevorentscheidung oder es sei kein Vorlageantrag (wirksam) eingebbracht worden, und unterlässt es daher die Erledigung der Beschwerde, so steht beiden Parteien des Verfahrens der Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof offen. Die Entscheidungspflicht ist nach Ablauf der in § 291 BAO normierten Frist auch dann verletzt, wenn das Bundesfinanzgericht die Beschwerde an das nicht mehr zuständige Finanzamt zurück- oder an eine andere nicht zuständige Stelle weitergeleitet hat.

Rechtsprechung zur Entscheidungsreihenfolge bei angefochtenem Aufhebungs- und Sachbescheid

- Ebenso wie nach § 307 Abs 1 BAO zwei Bescheide (Wiederaufnahme- und Sachbescheid) vorliegen, liegen auch nach § 299 BAO rechtlich zwei Bescheide vor, nämlich der Aufhebungsbescheid und der (neue) Sachbescheid. Jeder dieser beiden Bescheide ist für sich einem Rechtsmittel zugänglich (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0307; VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071; UFS 30.01.2008, RV/1275-L/06; Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 45; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 299 Anm 20).

- Im Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, 2003/14/0032, ist der Verwaltungsgerichtshof von der Beseitigung eines Bescheides, mit dem das Finanzamt ein Rechtsmittel gegen einen Abgabenbescheid mit der Begründung zurückgewiesen hatte, dass der bekämpfte Abgabenbescheid bereits durch einen zuvor ergangenen Aufhebungsbescheid der (seinerzeitigen) Finanzlandesdirektion aufgehoben worden sei, für den Fall ausgegangen, dass der Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion in der Folge durch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aufgehoben wird.
In einer solchen Sachverhaltskonstellation liegt ein unlösbarer Zusammenhang zwischen dem Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) und dem ein Rechtsmittel gegen den Abgabenbescheid zurückweisenden Bescheid vor. Ähnlich ist die Rechtslage bei der Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062).
- Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102). Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung (nunmehr: Beschwerde) zugänglich sind. Werden beide Bescheide mit Berufung (Beschwerde) angefochten, ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).
- Bei Vorliegen einer Berufung (Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung (Beschwerde) gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) gegen den Sachbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2009, 2007/15/0041), was mit einem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung geltend gemacht werden kann (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).
- Dasselbe gilt auch bei Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO: Werden sowohl der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO als auch der neue Sachbescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten, ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO zu entscheiden. Wird das Rechtsmittel gegen den Aufhebungsbescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (BFG 8.7.2016, RV/3100375/2016; *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 45).

Rechtswirkung einer Beschwerdevorentscheidung:

Gemäß § 263 BAO stellen Beschwerdevorentscheidungen entweder Formalerledigungen (§ 260 BAO – Zurückweisung; § 256 BAO und § 261 BAO Gegenstandsloserklärung; § 85 Abs 2 BAO Zurücknahmefiktion) oder Entscheidungen in der Sache (§ 263 BAO) dar. Die

Entscheidung in der Sache umfasst neben der Abweisung und der Abänderung auch die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit Beschwerdevorentscheidung hat etwa zu erfolgen bei (sachlicher oder örtlicher) Unzuständigkeit der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043 - wird die Unzuständigkeit eines Finanzamtes durch das Bundesfinanzgericht nicht wahrgenommen, ist die Erledigung des Bundesfinanzgerichts mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet; *Stoll*, BAO, 2795f). Weiters hat eine ersatzlose Aufhebung zu erfolgen bei Erlassung eines antragsgebundenen Bescheides, obwohl kein Antrag gestellt wurde (VwGH 28.6.2001, 2001/16/0182) oder der Antrag wieder zurückgenommen wurde (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320).

Gemäß § 263 Abs 3 BAO wirkt eine Beschwerdevorentscheidung wie ein Beschluss (§ 278 BAO) bzw ein Erkenntnis (§ 279 BAO) über die Beschwerde. Eine die Beschwerde formal erledigende Beschwerdevorentscheidung tritt als eigenständiger verfahrensrechtlicher Rechtsakt neben den angefochtenen Bescheid, ersetzt diesen aber nicht, weil nur über die (Un)Zulässigkeit der Beschwerde abgesprochen wird (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 263 Anm 6; *Ritz*⁶, BAO § 263 Tz 11). Hingegen tritt eine meritorische Beschwerdevorentscheidung an die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides und ersetzt diesen zur Gänze (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 263 Anm 6; *Ritz*⁶, BAO § 263 Tz 11).

Vom Verwaltungsgericht ist eine Bescheidbeschwerde gem. § 260 Abs 1 BAO mit Beschluss zurückzuweisen, wenn die Beschwerde nicht zulässig ist.

Rechtswirkungen eines Vorlageantrages:

Gegen eine wirksam erlassene Beschwerdevorentscheidung kann ein Vorlageantrag gestellt werden. Gemäß § 263 Abs 3 BAO gilt bei rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Die Zuständigkeit zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichts iSd § 291 BAO beginnt jedoch erst mit der Vorlage der Beschwerde. Erfolgt die Vorlage der Beschwerde durch die belangte Behörde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages, so kann die Partei direkt beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen, wobei diese wie eine Vorlage der Beschwerde wirkt.

Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird jedoch durch einen Vorlageantrag nicht berührt (§ 264 Abs 3 BAO). Dies hat zur Folge, dass die Ergebnisse der Beschwerdevorentscheidung (zB verminderte Abgabenfestsetzung bei teilweiser Stattgabe durch Beschwerdevorentscheidung) bis zur abschließenden Beschwerdeerledigung erhalten bleiben. Der ursprünglich angefochtene Bescheid wird durch die Beschwerdevorentscheidung verdrängt.

Erst eine Entscheidung in der Sache selbst (§ 279 BAO) durch das Verwaltungsgericht beendet die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung. Wird das Beschwerdeverfahren hingegen durch einen Beschluss nach § 278 BAO beendet, mit dem der Vorlageantrag zurückgewiesen wird (§ 264 Abs 4 lit e iVm § 260 Abs 1 BAO) oder als gegenstandslos nach Zurücknahme erklärt wird (§ 264 Abs 4 lit d iVm § 256 Abs 3 BAO) oder als gegenstandslos erklärt wird nach fruchtlosem Mängelbehebungsauftrag (§ 264 Abs 4 lit d iVm § 256 Abs 3 iVm § 85 Abs 2 BAO) bleibt die Beschwerdevorentscheidung wirksam (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 264 Anm 9). Anders verhält es sich bei Formalerledigungen des Verwaltungsgerichts, die sich direkt auf die Beschwerde beziehen (siehe gleich unten).

Auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages hat das Verwaltungsgericht über die Beschwerde, nicht jedoch über die Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden, weil die Beschwerdevorentscheidung nicht der bekämpfte Bescheid ist (VwGH 25.11.2010, 2010/16/0221).

Formalerledigung einer Beschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichts (§ 278 BAO):

Aus denselben Gründen, aus denen auch eine Beschwerdevorentscheidung als Formalerledigung zu erlassen ist, ist eine Beschwerde mit Beschluss gem § 278 BAO zu erledigen (zB Zurückweisung wegen Unzuständigkeit oder Verspätung). Liegt keiner der Anwendungsfälle einer verpflichteten Formalerledigung vor, kommt – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – ein kassatorischer Aufhebungsbeschluss nach § 278 Abs 1 BAO (Aufhebung und Zurückverweisung) in Betracht. Treffen die Voraussetzungen auch hierfür nicht zu, ist die Bescheidbeschwerde mit Erkenntnis nach § 279 BAO abschließend meritorisch zu erledigen (*Unger in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 278 BAO, Seite 775). Auch mit dem Ergehen einer Formalerledigung eines Verwaltungsgerichts in Form eines Beschlusses (§ 278 BAO) tritt die Beschwerdevorentscheidung außer Kraft (BFG 18.9.2015, RV/7104191/2015; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 264 Anm 5).

Bei der Aufhebung und Zurückverweisung ist nicht nur der angefochtene Bescheid, sondern auch die Beschwerdevorentscheidung aufzuheben. Die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung ist erforderlich, weil genau diese Beschwerdevorentscheidung den angefochtenen Bescheid bis zur abschließenden Beschwerdeerledigung aus dem Rechtsbestand verdrängt (*Ritz*, BAO⁶, § 278 Tz 7). Eine solche Aufhebung unter Zurückverweisung wirkt ex-tunc, wodurch das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der er sich vor Erlassung des nun aufgehobenen Bescheides befunden hatte. Dies hat zur Folge, dass nicht nur der angefochtene Bescheid beseitigt wird, sondern auch von ihm zwingend abgeleitete Bescheide (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) ebenfalls aus dem Rechtsbestand beseitigt werden

(Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 278 BAO, Seite 777). Ein unlösbarer Zusammenhang besteht etwa, wenn durch die Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides auch der im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt wird (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 278 Anm 5). Dasselbe muss für den untrennbarer rechtlichen Zusammenhang zwischen Aufhebungsbeschied gem. § 299 Abs 1 BAO und zu ersetzendem Bescheid gem. § 299 Abs 2 BAO gelten.

Mangelhafte Beschwerde:

Gemäß § 250 Abs 1 BAO muss eine Bescheidbeschwerde enthalten: a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet; b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; c) die Erklärung, welchen Änderungen beantragt werden und d) eine Begründung.

Mängelbehebungsaufträge sind verfahrensleitende Verfügungen im Sinn der §§ 94 und 244 BAO. Anfechtbar ist eine verfahrensleitende Verfügung der belangten Behörde erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid. Sie sind daher nicht abgesondert anfechtbare Bescheide. Daher kann die Rechtswidrigkeit eines Mängelbehebungsauftrages erst in der Beschwerde gegen den Zurücknahmebescheid geltend gemacht werden (*Ritz*, BAO⁶, § 244 Tz 5). Wenn der verfahrensrechtliche Bescheid zu Unrecht erlassen wurde, hat eine ersatzlose Aufhebung (meritorisch) zu erfolgen (*Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 6 mit Verweis auf *Stoll*, JBI 1982, 12). Liegen Mängel im Sinn des § 85 Abs 2 BAO bei Bescheidbeschwerden vor, so hat die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Wurde einem von der Behörde erteilten Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen, gilt die Eingabe als zurückgenommen. Dies liegt nicht im Ermessen und hat durch Beschwerdevorentscheidung (bzw durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes) zu erfolgen (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 19c). Gegen eine Beschwerdevorentscheidung, mit der ausgesprochen wurde, dass eine Beschwerde als zurückgenommen gilt, ist ein Vorlageantrag möglich. Erging der Mängelbehebungsauftrag nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes zu Unrecht, bedeutet dies, dass dieser Bescheid (verfahrensleitende Verfügung) gar nicht hätte ergehen dürfen.

Durch das Verwaltungsgericht ist nun in der Sache (mit Erkenntnis) zu entscheiden, sofern nicht eine Aufhebung und Zurückverweisung nach § 278 Abs 1 BAO wegen unterlassener Sachverhaltsermittlungen in Betracht kommt (BFG 15.2.2015, RV/5101670/2014; *Salzmann*, Meritorische Entscheidung durch das BFG nach formaler Beschwerdevorentscheidung der Abgabenbehörde, BFGjournal 2015, 118; *Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 4; aA zB BFG 27.2.2017, RV/7103947/2016 und BFG 14.9.2017, RV/7100427/2017 [Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung mit Erkenntnis]).

Sobald das Verwaltungsgericht für die Erledigung von Bescheidbeschwerden zuständig ist, obliegt ihm auch die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen; dies etwa, wenn die Abgabenbehörde über eine mangelhafte Beschwerde meritorisch (mit Beschwerdevorentscheidung) abgesprochen hat. Obliegt die Entscheidung über eine Beschwerde (Bescheidbeschwerde, Maßnahmenbeschwerde, Säumnisbeschwerde) dem Senat, so obliegt die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (nach § 272 Abs 4 zweiter Satz BAO) zunächst dem Berichterstatter (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 19 ff).

Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Trifft es eine solche dennoch, so belastet es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes (VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011; *Sutter*, Die Kontrolldichte des Bundesfinanzgerichts in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, 232 mwN).

Auswirkung auf die Beschwerde gegen einen Aufhebungsbescheid

Die Verpflichtung gemäß § 262 BAO zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (außer in den in § 262 Abs 2 BAO genannten Fällen) erlischt erst, wenn die Beschwerdevorentscheidung wirksam erlassen (zugestellt) wurde. Dabei geht die herrschende Meinung offenbar davon aus, dass ab Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht keine (erstmalige) Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt erlassen werden kann (vgl *Lenneis*, Sofortige Vorlage ohne BVE - Unzuständigkeit durch das BFG möglich?, BFGjournal 2018 32 (37); *Fischerlehner*, Verfahrens(an)Leitung durch das BFG, BFGjournal 2018, 177), wobei § 300 Abs 1 BAO idF BGBI I 117/2016 lediglich die *Abänderung* oder *Aufhebung* von Beschwerdevorentscheidungen mit einer Nichtigkeitssanktion bedroht. Ausdrücklich erwähnt ist die erstmalige Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung in § 300 BAO jedenfalls nicht; genauso wenig wie die nachträgliche Nichtigkeitsfolge eines anderen (abhängigen) Bescheides.

§ 300 BAO sollte verfassungsrechtlichen Überlegungen Rechnung tragen, die dahin gehen, dass keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheides besteht (ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 21 mit Verweis auf *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1, 40).

Ritz/Koran (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 270) weisen darauf hin, dass eine derartige Zuständigkeitskonkurrenz erst eintreten kann, sobald das Verwaltungsgericht zur Erledigung der Bescheidbeschwerde zuständig wird. *Lenneis* ging davon aus, dass eine solche konkurrierende Zuständigkeit ab dem Zeitpunkt denkbar ist, zu dem das Bundesfinanzgericht Kenntnis von der Beschwerde erlangt (*Lenneis*, Funktion des Beschwerdevorverfahrens in der Finanzgerichtsbarkeit in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, 290).

Mit dem Jahressteuergesetzes 2018 (BGBI I 62/2018) wurde § 300 Abs 1 BAO um einen Satz ergänzt, wonach die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung durch die Nichtigkeitsandrohung von Aufhebungen oder Abänderungen nicht berührt wird. Aus den erläuternden Bemerkungen (ErläutRV 190 BlgNR 26. GP) geht hervor, dass dadurch sichergestellt werden soll, dass die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung auch im Fall einer ungerechtfertigten Aktenvorlage weiterhin aufrecht bleibt und mit Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO beim Verwaltungsgericht durchsetzbar ist.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts nur dann gegeben ist, wenn zuvor von der belangten Behörde eine Beschwerdevorentscheidung erlassen wurde. Das hat letztlich zur Folge, dass eine von der belangten Behörde in Folge eines bei ihr eingelangten Vorlageantrages dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Beschwerde, die ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (abgesehen von den in § 262 Abs 2 BAO taxativ aufgezählten Fällen) gemäß § 265 BAO vorgelegt wurde, auch die Unwirksamkeit des Vorlageantrages nach sich zieht. Ein Vorlageantrag kann nämlich nur gegen eine wirksam ergangene Beschwerdevorentscheidung gestellt werden; anderenfalls hat die beschlussmäßige Zurückweisung durch das Verwaltungsgericht zu erfolgen (BFG 15.5.2014, RV/7200006/2014; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013). Genauso verhält es sich mit Vorlageanträgen, die (etwa vorsorglich) zu früh gestellt wurden: ein vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung eingebrachter Vorlageantrag ist wirkungslos und wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen (*Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 264 BAO, Seite 741; *Ritz*, BAO⁶, § 264 Tz 6 mWN).

Auswirkung auf einen angefochtenen (neuen) Einkommensteuerbescheid nach einer Aufhebung des zuvor in Geltung gestandenen Sachbescheides:

Ein Einkommensteuerbescheid als neuer Sachbescheid steht gemäß § 299 Abs 3 BAO in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs 1 BAO. Sind der Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und der neue Sachbescheid angefochten, so ist (in Anlehnung an den Wiederaufnahme- und Sachbescheid) zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und erst dann gegen die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid zu entscheiden bzw. beide Beschwerden in einer Entscheidung zu verbinden. Eine vorrangige Erledigung der Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid führt zur Rechtswidrigkeit dieser Erledigung (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 45 und § 307 Tz 7). Diese von der VwGH-Rechtsprechung vorgegebene Reihenfolge gilt sowohl für die belangte Behörde in Bezug auf die idR verpflichtend zu erlassende Beschwerdevorentscheidung als auch für das Verwaltungsgericht.

Würde das Bundesfinanzgericht über eine vorgelegte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid (als neuen Sachbescheid) entscheiden, obwohl rechtswidrigerweise keine Beschwerdevorentscheidung gegen den ebenfalls angefochtenen Aufhebungsbescheid existiert und das Bundesfinanzgericht nicht gleichzeitig auch über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid abspricht, gilt: die Entscheidung wäre rechtswidrig, wobei es sich um eine inhaltliche Rechtswidrigkeit handelt und nicht etwa um eine Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (gemäß § 42 Abs 2 Z 2 VwGG) des Verwaltungsgerichts (vgl *Unger*, Konsequenzen einer Direktvorlage von Beschwerde, BFGjournal 2015, 249 (252) FN 8). Das Gewicht der Aufhebungsgründe gemäß § 42 VwGG unterscheidet sich von der im Gesetz angeführten Reihung, weil die Unzuständigkeit (des Verwaltungsgerichts) der inhaltlichen Rechtswidrigkeit einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts vorgeht (*Twardosz*, Handbuch VwGH-Verfahren⁴, 95). Aus dem Ausspruch der inhaltlichen Rechtswidrigkeit durch den VwGH (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193) ist jedoch ersichtlich, dass die Behörde, welche diese (inhaltlich rechtswidrige) Entscheidung erlassen hatte, dafür zumindest zuständig war. Eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts hinsichtlich der Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid ist somit gegeben, jedoch scheidet eine Entscheidung in der Sache aus. Eine Zuständigkeit des bescheiderlassenden Finanzamtes ist folglich nicht mehr gegeben und wäre eine Abänderung oder Aufhebung des Bescheides oder der Beschwerdevorentscheidung gemäß § 300 BAO mit Nichtigkeit bedroht. Wenn die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist, hat auch die Entscheidungsfrist gemäß § 291 Abs 1 BAO begonnen. Die Beschwerdevorentscheidung vom 8.12.2013 durch die Belangte Behörde hätte noch nicht ergehen dürfen, obwohl sie (damals) zuständig war.

Dennoch folgt daraus, dass auch ein Mängelbehebungsauftrag durch das Verwaltungsgericht zulässig und geboten sein muss, wenn eine Beschwerde (gegen den Sachbescheid) mangelhaft ist.

Wenn nun die belangte Behörde nachträglich eine Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides erlässt und der Beschwerde darin Folge gibt, während die Beschwerdevorentscheidung bezüglich des neuen Sachbescheides nach wie vor rechtlich existent ist (trotz Vorlageantrag bleibt die Beschwerdevorentscheidung solange in Geltung, bis sie entweder von der bescheiderlassenden Behörde aufgehoben wird oder eine Entscheidung durch das Verwaltungsgericht erfolgt), scheidet der Aufhebungsbescheid dadurch aus dem Rechtsbestand aus. Durch den engen Konnex zwischen Aufhebungsbescheid und neuem Sachbescheid bedeutet dies auch das Ausscheiden des neuen Sachbescheides bzw der dazu schon ergangenen Beschwerdevorentscheidung. *Fischerlehner* gibt zu bedenken, dass eine solche Erledigung (nachträgliche Stattgabe der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid) die Nichtigkeitsfolge des § 300 BAO nach sich ziehen kann, weil damit auch die rechtliche Existenz des neuen Sachbescheides und der dagegen bereits ergangenen Beschwerdevorentscheidung wieder wegfallen würde (*Fischerlehner*, Verfahrensanleitung

durch das BFG, BFGjournal 2018, 177 [179]). Allerdings handelt es sich um keine unmittelbare Aufhebung oder Abänderung eines angefochtenen Bescheides oder einer allfälligen Beschwerdevorentscheidung, sondern um eine bloße Rechtsfolge mit Auswirkung auf einen anderen Bescheid.

Ellinger/Sutter/Urtz (BAO³ § 299 Anm 25) führen an, dass in dem Falle einer Beschwerde sowohl gegen den Aufhebungsbescheid (§ 299 Abs 1 BAO) als auch gegen den neuen Sachbescheid und der Stattgabe der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid, im Hinblick auf § 299 Abs 3 BAO die Beschwerde gegen den einen aufgehobenen Bescheid ersetzenenden Bescheid als unzulässig geworden zurückzuweisen ist. Eine solche Entscheidung kann auch durch das Bundesfinanzgericht erfolgen, zumal eine Sachentscheidung über einen Bescheid, den es nicht mehr gibt, nicht möglich ist. Eine Mehrfachzuständigkeit, welche durch die Nichtigkeitssanktion des § 300 BAO vermieden werden soll, liegt gar nicht vor. Dies hat zur Folge, dass eine Bescheiderlassung hinsichtlich der bisher unterlassenen Beschwerdevorentscheidung bezüglich des Aufhebungsbescheides durch das Finanzamt möglich ist.

Wird hingegen die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid durch die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen und dagegen vom Beschwerdeführer ein Vorlageantrag gestellt, hat die belangte Behörde die Beschwerde und die bezughabenden Akten dem Verwaltungsgericht vorzulegen. Sofern die Eingaben des Beschwerdeführers mängelfrei sind, kann das Verwaltungsgericht nun sowohl über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als auch über die (alte) Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid in der vom Höchstgericht bestimmten Reihenfolge entscheiden. Wird gegen die Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde kein Vorlageantrag erhoben, erwächst die Beschwerdevorentscheidung in Rechtskraft und das Verwaltungsgericht kann wiederum über die (alte) Beschwerde gegen den Sachbescheid entscheiden.

Wird dennoch von der belangten Behörde beharrlich keine Beschwerdevorentscheidung erlassen, steht dem Beschwerdeführer die Möglichkeit einer Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO offen.

Die Aufhebung der zweifellos rechtswidrigen Beschwerdevorentscheidung gegen den Sachbescheid mit verfahrensleitendem Beschluss (zB BFG 22.3.2018, RV/5101805/2015) hätte zur Folge, dass das Ausscheiden dieser Entscheidung aus dem Rechtsbestand, obwohl es keinen Beschluss iSd § 278 BAO und kein Erkenntnis (§ 279 BAO) des Verwaltungsgerichts gibt, von der belangten Behörde auch einbehaltungsmäßig umzusetzen wäre. Erfolgte mit der (rechtswidrigen) Beschwerdevorentscheidung eine teilweise Stattgabe, die zu einer Abgabengutschrift führte, würde diese mit der Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung wieder wegfallen, weil die Wirkungen des angefochtenen Bescheides wieder vollständig aufleben würden.

Erledigungsvarianten des UFS/BFG bei Vorlagen, wenn entweder die Beschwerde oder die Beschwerdevorentscheidung fehlt:

Ab der VwGH-Entscheidung 29.1.2015, Ro 2015/15/0001:

- Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung betreffend der neuen Sachbescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, beschlussmäßige Zurückweisung des Vorlageantrages und Feststellung der Unzuständigkeit für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme (zB BFG 8.7.2015, RV/5100506/2014, BFG 25.6.2015, RV/1100481/2013).
- Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung und Zurückweisung des Vorlageantages mit Beschluss (zB BFG 10.2.2016, RV/7104006/2015);
- Feststellung der Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichts mit selbständig anfechtbarem Beschluss und Einstellung des Verfahrens - jedoch ohne Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung (zB BFG 28.6.2016, RV/3100375/2016; BFG 8.8.2017, RV/7100136/2017 sowie für viele *Unger*, Die Beschwerdevorentscheidung im Abgabenverfahren in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, 46 FN42), wobei diese Ansicht (zumindest implizit) davon ausgeht, dass die unterlassene Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides durch das Finanzamt nachgebracht werden kann.

Ab der VwGH-Entscheidung vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0010:

- Zurückweisung der Vorlage mit verfahrensleitendem Beschluss weil es gar keine Beschwerde oder keinen Vorlageantrag gab und vorläufige Einstellung des Verfahrens (BFG 8.2.2018, RV/7104895/2017; BFG 6.3.2018, RV/7104402/2016 – jedoch ohne Problematik des Verhältnisses und der Entscheidungsreihenfolge bei Aufhebungsbescheid und neuem Sachbescheid).
- Mit verfahrensleitendem Beschluss Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Sachbescheide, Zurückweisung des Vorlageantrages und Feststellung der derzeitigen Unzuständigkeit (BFG 22.3.2018, RV/5101805/2015).

Durchgehend (alle Zeiträume - unabhängig von den beiden VwGH-Entscheidungen):

- Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung mit Erkenntnis und beschlussmäßige Zurückweisung des Vorlageantrages, weil es durch die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung keinen zulässigen Vorlageantrag geben kann (zB UFS 2.3.2007, RV/0209-F/06; UFS 26.8.2008, RV/0352-L/06; BFG 9.11.2015, RV/7102428/2013; BFG 23.3.2016, RV/3100537/2013; BFG 14.02.2017, RV/7103842/2015; BFG 17.1.2018, RV/1100955/2015).

Erläuternde Bemerkungen (ErläutRV 190 BlgNR 26. GP) zum Jahressteuergesetz 2018 (Zu Artikel 9 Z 23 und Z 24 [§ 281a und § 300 Abs 1 BAO]:

Der Gesetzgeber hat das in der Praxis auftretende Problem, dass Beschwerden dem Verwaltungsgericht vorgelegt werden, ohne dass die Abgabenbehörde zuvor eine gebotene Beschwerdevorentscheidung erlassen hatte, erkannt und sieht eine Lösungsmöglichkeit darin, dass das Verwaltungsgericht den Parteien des Verfahrens - formlos - mitteilt, dass es sich (vorübergehend) für unzuständig hält.

Folgende Überlegungen haben den Gesetzgeber dazu erwogen (Erläuternde Bemerkungen [ErlautRV 190 BlgNR 26. GP] zum Jahressteuergesetz 2018 zu Artikel 9 Z 23 und Z 24 [§ 281a und § 300 Abs 1 BAO]):

"Wenn wegen einer fehlenden Beschwerdevorentscheidung oder wegen eines fehlenden Vorlageantrages eine Zuständigkeit zur Erledigung der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages trotz erfolgter Vorlage (§ 265) nicht auf das Verwaltungsgericht übergehen konnte, besteht kein Erfordernis, dass das Verwaltungsgericht darüber einen Unzuständigkeitsbeschluss fasst (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001). Auch aus Gründen des Rechtsschutzes ist es nicht erforderlich, über eine Unzuständigkeit durch das Verwaltungsgericht mittels eines Feststellungsbeschlusses abzusprechen. Im Interesse der Vereinfachung und Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens soll das Verwaltungsgericht eine ihm von der Abgabenbehörde (zumeist nur irrtümlich) vorgelegte Beschwerde, über die es seiner Ansicht nach in Ermangelung einer Beschwerdevorentscheidung oder eines Vorlageantrages nicht zu entscheiden hat, der Abgabenbehörde ohne unnötigen Aufschub zurückschicken und den Beschwerdeführer davon verständigen. Die neue Verständigungspflicht gemäß § 281a BAO soll, insbesondere im Hinblick auf die Verständigung des Beschwerdeführers vom Zeitpunkt und Inhalt der zunächst erfolgten Vorlage, gewährleisten, dass beide Parteien rasch und einfach mittels formloser Mitteilung des Verwaltungsgerichtes davon Kenntnis erlangen, dass sich das Verwaltungsgericht für unzuständig hält.

Verneint das Verwaltungsgericht nach der Vorlage der Beschwerde zu Unrecht seine Zuständigkeit und unterlässt es die Erledigung der Beschwerde, steht beiden Parteien des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht ein Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof (§ 38 VwGG) offen. Die Entscheidungspflicht in der Sache wäre nach Ablauf der in § 291 BAO normierten Frist auch dann verletzt, wenn das Verwaltungsgericht die Beschwerde nach Vorlage formlos an die Abgabenbehörde zurückgeleitet hat. Ein Rechtsanspruch auf gesonderte Feststellung der Zuständigkeit oder Unzuständigkeit besteht nicht (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010, Ra 2016/13/0023). Die Ergänzung des zweiten Satzes in § 300 Abs. 1 BAO stellt sicher, dass die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung auch im Fall einer ungerechtfertigten Aktenvorlage weiterhin aufrecht bleibt und mit Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO beim Verwaltungsgericht durchsetzbar ist."

Schlussfolgerung für die Beschwerde vom 9.8.2013 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 7.8.2013

Das Rechtsmittel gegen den Aufhebungsbescheid (nach § 299 BAO) war zwar bereits im August 2013 erhoben worden, jedoch erfolgte die Vorlage der Beschwerde erst im Jahr 2014 an das Bundesfinanzgericht. Damit war § 262 BAO idF BGBl I 14/2013 anwendbar und es bestand für die belangte Behörde die Verpflichtung, gemäß § 262 Abs 1 BAO über die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden. Dieser Verpflichtung ist die belangte Behörde bislang nicht nachgekommen.

Es ist somit festzuhalten, dass es mangels Beschwerdevorentscheidung betreffend den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 7.8.2013 weder eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gibt noch der Vorlageantrag, so weit eine Beschwerdevorlage hinsichtlich des angefochtenen Aufhebungsbescheides beantragt wird, zulässig ist. Ein Vorlageantrag setzt nämlich zwingend eine Beschwerdevorentscheidung voraus.

Selbst wenn die belangte Behörde nun die verpflichtende Beschwerdevorentscheidung (nachträglich) erlässt und diese in jenem Zeitpunkt, in dem der gegenständliche Beschluss rechtlich existent wird (§ 97 BAO), bereits in Geltung steht, bleibt der Vorlageantrag vom 16.12.2013 unzulässig, weil er zu früh gestellt wurde und kann dadurch nicht saniert werden. Der Vorlageantrag war daher jedenfalls als unzulässig zurückzuweisen (vgl BFG 26.3.2018, RV/6100337/2017). Durch diese Zurückweisung erfolgte keine Entscheidung in einer Sache. Nach (erstmaliger) Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb der dafür vorgesehenen Frist ein (neuer) Vorlageantrag gestellt werden.

Schlussfolgerung für die vorgelegte Beschwerde vom 9.8.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.8.2013

Der ebenfalls angefochtene Einkommensteuerbescheid wurde zugestellt, ist somit in rechtliche Existenz getreten und es wurde innerhalb der dafür vorgesehenen Frist ein Rechtsmittel eingebracht. Über dieses Rechtsmittel wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2013 (abweisend) entscheiden. Dagegen wurde - ebenfalls rechtzeitig - ein Vorlageantrag eingebracht und die Beschwerde wurden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Sinne des Erkenntnis des VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001 besteht damit eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts.

Tatsächlich sind im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der neue Sachbescheid angefochten. Im Sinne der eben dargestellten Rechtsprechung ist die Beschwerdevorentscheidung des

Finanzamtes mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil es zuvor über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid hätte absprechen müssen.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2018 rückwirkend per 1.7.2018 in § 281a BAO vorgesehen, dass die Parteien des Verwaltungsverfahrens zu verständigen sind, wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung wird durch § 300 BAO nicht berührt. Damit hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass eine Nachholung der unterlassenen Beschwerdevorentscheidung geboten ist und das Verwaltungsgericht sodann unter Einhaltung der von der Rechtsprechung vorgegebenen Reihenfolge entscheiden kann.

Das Finanzamt als belangte Behörde wird sohin eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen haben und dem Bundesfinanzgericht mitzuteilen haben, ob dagegen ein (nach Wirksamwerden der Beschwerdevorentscheidung gestellter) Vorlageantrag eingebracht wurde.

Im Fall einer Vorlage gemäß § 265 Abs 1 BAO, die entgegen der in § 265 Abs 1 BAO genannten Voraussetzung des Vorliegens einer Beschwerde (§ 243 BAO) oder trotz rechtswidriger Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) erfolgt, ist es im Interesse der Rechtssicherheit für Parteien (§ 78 BAO) und Behörden geboten, mittels förmlicher (gemäß § 25a Abs 3 VwGG und § 88a Abs 3 VfGG nicht gesondert bekämpfbarer) Zurückweisung der Vorlage (§ 265 Abs 1 BAO) vorzugehen (BFG 8.2.2018, RV/7104895/2017).

Beiden Verfahrensparteien ist iSd § 281a BAO mitzuteilen, dass eine abschließende Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 - derzeit - durch das Bundesfinanzgericht nicht möglich ist.

Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011

Schwebt vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, kann die Entscheidung über dieses Verfahren ausgesetzt werden, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen. Anlassverfahren für den Aussetzungsbeschluss ist das Beschwerdeverfahren gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 7.8.2013.

Das Parteiengehör, das vor Erlassung des Aussetzungsbeschlusses zu gewähren ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 271 Tz 20) erfolgte durch die Erörterung der Sach- und Rechtslage in der mündlichen Verhandlung.

In Anbetracht der von der Rechtsprechung vorgegebenen Reihenfolge zur (inhaltlichen) Entscheidung über Beschwerden, wenn sowohl der Aufhebungs- als auch der

Sachbescheid bekämpft werden, war das Ermessen dahingehend zu üben, dass das Beschwerdeverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ausgesetzt wird.

Die Wirkung der Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 besteht nun darin, dass die Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichts über diese Beschwerde solange erloschen ist, bis jenes Verfahren, das Anlass zur Aussetzung gegeben hat (somit das Beschwerdeverfahren gegen den Aufhebungsbescheid) entweder rechtskräftig abgeschlossen ist (etwa weil die von der belangten Behörde zu erlassende Beschwerdevorentscheidung rechtskräftig wird) oder gegen eine abweisende Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag gestellt wird und das Beschwerdeverfahren betreffend den Aufhebungsbescheid dem Bundesfinanzgericht (erneut) - unter Bezugnahme/Verweis auf die Geschäftszahl RV/7100608/2014 - vorgelegt wird.

Hinweis für das weitere Verfahren:

Das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg wird über die Beschwerde vom 9.8.2013, soweit sie sich gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 7.8.2013 wendet, mit Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden haben. Der Beschwerdeführer hat gem. § 284 BAO die Möglichkeit, eine Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgericht wegen Verletzung der Entscheidungspflicht (über die Beschwerde vom 9.8.2013) zu erheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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. Mit dem gegenständlichen Beschluss erfolgt die Zurückweisung des Vorlageantrages, sofern er das Vorlagebegehr hinsichtlich einer Beschwerde betrifft, gegen die keine verpflichtende Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde erlassen wurde (Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO). Die Unzulässigkeit eines solchen Begehr ergibt sich bereits aus dem Gesetz und entspricht auch der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 264 Tz 6 mwN).

Die beschlussmäßige Aussetzung der Entscheid über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erfolgte, weil vor der belangten Behörde das Beschwerdeverfahren gegen den Aufhebungsbescheid noch anhängig ist und dessen Ausgang für eine Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wesentlich ist. Somit ist der Tatbestand des § 271 BAO erfüllt, ohne dass die Lösung von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Wien, am 25. September 2018