

## 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 in nichtöffentlicher Sitzung am 28.1.2019 über die Beschwerde des Bf, Adr., vertreten durch BONAFIDE TREUHAND & REVISIONS GMBH, Berggasse 10, 1090 Wien, vom 9.8.2013, gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7.8.2013, zur Steuernummer 07 Nr. den Beschluss gefasst:

- I. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- 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 eingebrachten Einkommensteuererklärung 2011 wurde bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einerseits betragsmäßige Werbungskosten (Reisekosten und sonstige Werbungskosten) und andererseits ein Berufsgruppenpauschale geltend gemacht.

Vor Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides 2011 im Jänner 2013 wurde die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen von der belangten Behörde von sieben auf fünf korrigiert. 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 Pensionsversicherungsanstalt 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 eine Aufstellung mit den Details seiner Reisekosten.

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 (V\*\*\* 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 Wiederaufnahmebescheid 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 die 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 eine abweisende Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2011.

## **Vorlageantrag**

Mit Schreiben vom 16.12.2013 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde angeführt:

*"Hiermit 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 Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter 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**

<b>Titel</b>	<b>Datum</b>
Beschwerde	09.08.2013
<b>Bescheide:</b>	
<b>Titel</b>	<b>Datum</b>
Einkommensteuer (Jahr: 2011)	07.08.2013
Aufhebung § 299 BAO / ESt (Jahr: 2011)	07.08.2013
<b>Sonstiges:</b>	
<b>Titel</b>	<b>Datum</b>
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 jedoch nicht gleichzeitig mit dem Vorlagebericht 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.

Mit Schreiben vom 27.4.2018 hat das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg mitgeteilt, dass eine Beschwerdevorentscheidung betreffend 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, zugstellt 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 Abs1 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."*

## **Beschluss vom 25.9.2018, RV/7100861/2014**

Das Bundesfinanzgericht hat am 25.9.2018 einerseits den Vorlageantrag betreffend der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 278 Abs 1 lit a BAO iVm § 264 Abs 4 lit e BAO als unzulässig zurückgewiesen und andererseits das Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 gemäß § 271 Abs 1 BAO ausgesetzt.

Begründet wurde die Verfügung der Aussetzung des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 damit, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung die

Reihenfolge zur (inhaltlichen) Entscheidung über Beschwerden, wenn sowohl der Aufhebungs- als auch der Sachbescheid bekämpft werden, vorgegeben hat und bislang keine Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides erfolgte.

### **Nachreichung der belangten Behörde vom 25.10.2018**

Die belangte Behörde hat das Bundesfinanzgericht darüber in Kenntnis gesetzt, dass sie eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 9.8.2013 gegen den Aufhebungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2011 erlassen hat. Mit der mit 24.10.2018 datierten Beschwerdevorentscheidung wurde der Beschwerde gegen den Bescheid gem. § 299 BAO stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Ein Zustellnachweis liegt nicht vor.

### **Anfrage des Bundesfinanzgerichts an den Beschwerdeführer vom 10.12.2018**

Mit Schreiben vom 10.12.2018 hat das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass die belangte Behörde eine Abschrift einer Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 9.8.2013 gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2011 vorgelegt hat, jedoch eine Zustellung nicht nachgewiesen wurde. Der Beschwerdeführer wurde um Mitteilung ersucht, ob er die Beschwerdevorentscheidung erhalten hat und ob die Rechtskraft eingetreten ist oder ob gegen die Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Der Beschwerdeführer hat mit seinem Antwortschreiben vom 17.12.2018 bekannt gegeben, dass die Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2018 betreffend Einkommensteuer 2011 am 31.10.2018 an seinen steuerlichen Vertreter zugestellt wurde und dagegen kein Vorlageantrag gestellt wurde. Aus der Sicht des Beschwerdeführers ist das Verfahren damit erledigt.

### **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. 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 eine 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 zunächst nicht erlassen. Der Vorlageantrag vom 16.12.2013 richtet sich gegen beide Bescheide vom 7.8.2013.

Mit Beschluss vom 25.9.2018 hat das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ausgesetzt und beide Verfahrensparteien darauf hingewiesen, dass über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid bislang keine Beschwerdevorentscheidung erlassen wurde.

Schließlich hat die belangte Behörde mit Bescheid vom 24.10.2018 über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO dahingehend entschieden, dass der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid Folge gegeben wurde.

## Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den Verfahrensakten, zu denen auch der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 25.9.2018, RV/7100861/2014 gehört und sind unstrittig.

## 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.*

§ 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.*

§ 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.

§ 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 eingebracht 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.*

## **Rechtliche Erwägungen**

### **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*, BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 45; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 299 Anm 20 ).
- 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*, BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 45).

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. Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit bedeutet aber, dass die Behörde, welche diese (inhaltlich rechtswidrige) Entscheidung erlassen hatte, dafür zumindest zuständig war.

### **Rechtswirkung einer Beschwerdevorentscheidung:**

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 BGBI 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 mit der Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2018 nachgekommen.

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), der Antrag wieder zurückgenommen wurde (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320) oder wenn kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre . 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.

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 , BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 45 und § 307 Tz 7).

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. Dies hat weiters zur Folge, dass sich die Beschwerde vom August 2013 nunmehr gegen einen (Sach)Bescheid richtet, der aus dem Rechtsbestand schon wieder ausgeschieden ist.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war daher gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

### **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.

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.

Ein Vorlageantrag setzt nämlich zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Beschwerdevorentscheidung voraus (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 264 Tz 6 unter Verweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373). Mit der Rechtswirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2018 hinsichtlich des Aufhebungsbescheides ist der Sachbescheid und ihm nachfolgend auch die Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Sachbescheides aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Somit liegen die Voraussetzungen für einen Vorlageantrag nicht (mehr) vor. Der Vorlageantrag war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

### **Mündliche Verhandlung**

Von der Durchführung der beantragten (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO) mündlichen Verhandlung ist gemäß § 274 Abs. 3 BAO abzusehen, da die Beschwerde als

gegenstandslos zu erklären ist, der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen sind und angesichts der Aktenlage und der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig ist.

## **Senat**

Dieser Beschluss ist - wie beantragt (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO) - durch den Senat zu treffen.

## **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 einerseits die Zurückweisung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und andererseits die Zurückweisung des Vorlageantrages betreffend der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid. Die Unzulässigkeit dieser Begehren ergibt sich bereits aus dem Gesetz und entspricht auch der dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Wien, am 30. Jänner 2019