

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert WP GmbH u CO KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 05.03.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Klagenfurt vom 02.02.2015 betreffend

- a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 sowie
- b. die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO

I. beschlossen:

Der Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e) iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:

Die Beschwerdevorentscheidung betreffend Feststellung von Einkünften für 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben.

Der Vorlageantrag betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 scheidet gemäß § 264 Abs. 7 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

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

Wirksamkeit des Erkenntnisses und Beschlusses

Dieses Erkenntnis/dieser Beschluss wirken gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO).

Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses/Beschlusses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Verfahren ist folgender Sachverhalt unstrittig:

Das Finanzamt erließ für die Beschwerdeführerin (Bf.), eine KG, für das Jahr 2008 am 02.02.2015 einen **Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008** sowie einen „neuen“ **Feststellungsbescheid für 2008**.

Gegen beide oa. Bescheide brachte die Bf. an 05.03.2015 **Beschwerde** ein.

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 erging keine automationsunterstützt erlassene Beschwerdevorentscheidung (in weiterer Folge „BVE“, sondern nur eine an die Bf. gerichtete, mit 13.08.2015 datierte „Bescheidbegründung“ (siehe „Beilage A“ zu diesem Erkenntnis); diese stellte das Finanzamt zu Handen des Vertreters gemäß § 81 BAO zu. In der „Bescheidbegründung“ betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens machte das Finanzamt auch Ausführungen zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2008. Die „Bescheidbegründung“ enthält keinen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO.

Ebenfalls am 13.08.2015 erging ein automationsunterstützt gefertigter endgültiger **Bescheid (BVE) betreffend Feststellung von Einkünften für 2008**.

Die Bf. brachte betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Feststellung von Einkünften für 2008 den **Vorlageantrag** ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der oa. Sachverhalt ist unstrittig. Die Feststellungen gründen sich auf den vom Finanzamt vorgelegten Akteninhalt.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 93 Abs. 2 BAO** ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Bescheid hat gemäß **§ 93 Abs. 3 B AO** ferner zu enthalten eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird (lit. a), eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das

Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254) [lit. b].

Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird gemäß **§ 93 Abs. 4 BAO** die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist gemäß **§ 93 Abs. 6 BAO** das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Eine entgegen § 93 Abs 3 lit a fehlende oder mangelhafte Begründung ist ebenso wie eine fehlende (mangelhafte) Rechtsmittelbelehrung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl VwGH 17.8.1998, 97/17/0401) [vgl. Ritz, BAO5, Kommentar, Rz. 27 und 10 zu § 93 BAO, sowie die dort zitierte Judikatur].

Erledigungen werden gemäß **§ 97 Abs. 1 lit. a BAO** dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

§ 101 Abs. 3 BAO normiert, dass schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen sind. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die im § 101 Abs. 3 vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen. § 101 Abs. 3 gilt auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide, z. B. gemäß § 303 (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 7 und 10 zu § 101 BAO, sowie die dort zitierte Judikatur).

Nach VwGH 2.7.2002, 98/14/0223, entfaltet ein an „Dr. A und Mitges, zHd des Vertreters iSd § 81“ zugestellter Bescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 enthält, in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 9 zu § 101 BAO, und die dort zitierte Judikatur).

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

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

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit (z. B. gemäß § 299) sind sie getrennt zu beurteilen.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden. Die Entscheidung über beide Beschwerden kann in einer Entscheidung verbunden werden. Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmsbescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (siehe Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 6 f. zu § 307 BAO, sowie die dort zitierte Judikatur).

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß **§ 260 Abs. 1 lit. a BAO** mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid ist zurückzuweisen (siehe Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 8 zu § 260 BAO).

Eine Bescheidbeschwerde darf gemäß **§ 260 Abs. 2 BAO** nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

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.

Gemäß **§ 264 Abs. 4 BAO** sind für Vorlageanträge 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),
- ...
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

Gemäß **§ 264 Abs. 5 BAO** obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

Durch die Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung scheidet gemäß **§ 264 Abs. 7 BAO** der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.

A. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008:

Im vorliegenden Fall ist vorauszuschicken, dass gemäß § 262 Abs. 1 BAO zwingend eine BVE sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 als auch der Feststellung von Einkünften für 2008 zu erlassen ist.

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 ist keine automationsunterstützt erlassene BVE ergangen, sondern nur die „Bescheidbegründung“. Üblicherweise enthalten die automationsunterstützt gefertigten Ausfertigungen der Bescheide den Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO.

Es stellt sich jetzt die Frage, ob allenfalls die "Bescheidbegründung" alle für eine BVE betreffend die Wiederaufnahme erforderlichen Elemente enthält:

Die vorliegende "Bescheidbegründung" betreffend die Wiederaufnahme ist an die Bf. zu Handen ihrer steuerlichen Vertretung ergangen. Sie weist jedenfalls die Bezeichnung der Behörde als auch die Unterschrift auf.

Zwar fehlt die ausdrückliche Bezeichnung als "Bescheid" (§ 93 Abs. 2 BAO), doch ist die fehlende Bezeichnung als "Bescheid" unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt kein Zweifel am normativen Gehalt ergibt (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 4 zu § 93 BAO). Hier hat das Finanzamt die "Bescheidbegründung" zur "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008" erlassen und dezidiert ausgesprochen: *"Betreffend" Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2008 - mangelnder Nachweis eines positiven Verkehrswertes" - ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."*

Diese Formulierung weicht von einer sonst üblichen Formulierung des Spruches eines "formalen, als Bescheid bezeichneten Bescheides" nicht ab. Nach Ansicht des BFG ist der normative Gehalt des vom Finanzamt Gewollten - also der Spruch - unzweifelhaft. Das Finanzamt führt dann in der "Bescheidbegründung" auch die Gründe für die Abweisung der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme an (siehe Beilage A, Seite 6, *"Betreffend Wiederaufnahme ist anzumerken,..."*).

Mag eine fehlende Rechtsmittelbelehrung ein Indiz gegen das Vorliegen eines Bescheides sein, so kann man im vorliegenden Fall nicht von einem gänzlichen "Fehlen" einer Rechtsmittelbelehrung ausgehen. Mit der Formulierung *"Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."* ist ein Hinweis auf die Einbringungsmöglichkeit eines Rechtsmittels gegeben.

Die "Bescheidbegründung" enthält bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens keine Angabe über die Behörde, bei der ein Rechtsmittel einzubringen ist. Die Bf. hat den Vorlageantrag sowohl bezüglich der Wiederaufnahme als auch der Feststellung für 2008 beim Finanzamt eingebbracht, das die "Bescheidbegründung" betreffend die Wiederaufnahme (und auch den Feststellungsbescheid 2008) erlassen hat. Dies ist - die

Qualität der "Bescheidbegründung" als BVE vorausgesetzt - nach § 93 Abs. 6 BAO die "richtige" Behörde zur Einbringung eines Vorlageantrages.

Der "Bescheidbegründung" ist keine Rechtsmittelfrist bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens zu entnehmen. Jedoch hat das Finanzamt in eben dieser sowohl die Wiederaufnahme als auch den Feststellungsbescheid betreffende "Bescheidbegründung" einen Verweis auf "die entsprechende Rechts(mittel)belehrung" (Anm.: der Beschwerdevorentscheidungen) enthalten. In weiterer Folge hat die Bf. beide Vorlageanträge gleichzeitig eingebracht. Dieses Vorgehen der Bf. spricht vielmehr dafür, dass sie die Rechtsmittelbelehrung der automationsunterstützen BVE betreffend die Feststellung für 2008 auch auf die "Bescheidbegründung" - somit die Wiederaufnahme - bezog. Ebenso hat das Finanzamt beide Beschwerden dem BFG vorgelegt.

Wenn auch bezüglich der Wiederaufnahme eine konkrete Angabe zur Rechtsmittelfrist fehlt, so kann das BFG beim vorliegenden Sachverhalt und der Abwicklung im Fehlen der Angabe der Rechtsmittelfrist kein Element erblicken, in der "Bescheidbegründung" die Elemente eines Bescheides (BVE) als erfüllt anzusehen. Nach Ansicht des BFG hat das Finanzamt in der "Bescheidbegründung" bezüglich der Wiederaufnahme seinen Willen zum Ausdruck gebracht.

Dieser BVE fehlt jedoch unbestrittenmaßen der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO. Das BFG konnte beim vorliegenden Sachverhalt nicht zur Auffassung gelangen, dass „*in der Ausfertigung auf diese Rechtsfolge* (Anm.: des § 101 Abs. 3 BAO) hingewiesen“ worden wäre. Aufgrund des fehlenden Hinweises auf § 101 Abs. 3 BAO konnte selbst die als "BVE" intendierte Erledigung betreffend die Wiederaufnahme keine Rechtswirkung entfalten. Sie ist somit nicht rechtswirksam ergangen (siehe auch UFS vom 11.01.2012, GZ. RV/0739-L/09, RV/0697-L/09).

Zumal § 260 Abs. 1 lit. a BAO aufgrund § 264 Abs. 4 lit. e BAO auch für Vorlageanträge gilt, ist im hier vorliegenden Fall der Vorlageantrag gegen die rechtlich nicht existent gewordene BVE betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen.

B. Zur Feststellung von Einkünften für 2008

Das Finanzamt hat automationsunterstützt eine ändernde BVE betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 erlassen, in der der Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO enthalten ist; die Gründe für die Abweisung sind in der „Bescheidbegründung“ - wenn auch dort ohne Hinweis auf die automationsunterstützt erlassene BVE - angeführt. Die BVE betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 ist somit rechtswirksam ergangen.

Allerdings ist im gegenständlichen Fall die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende „BVE“ vom 13.08.2015 nicht (rechtswirksam) ergangen. Im Ergebnis führt dies dazu, dass das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mit der zwingend zu erlassenden BVE erledigt hat, sondern die den Wiederaufnahmbescheid betreffende Beschwerde unerledigt

geblieben ist. Das Finanzamt hat somit der Verbindungsregel des § 307 Abs. 1 BAO nicht entsprochen. Es durfte daher die BVE betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 ohne rechtswirksame Erledigung der BVE betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2008 nicht erlassen. Dass die Verbindungsregel für den Anwendungsfall einer BVE nicht gelten sollte, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Mangels einer rechtswirksam ergangenen BVE betreffend die Wiederaufnahme sowie der Einhaltung der Verbindungsregel ist die BVE betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben. Dem seit 01.01.2017 anzuwendenden § 264 Abs. 7 BAO folgend scheidet durch die Aufhebung der BVE betreffend die Feststellung von Einkünften für 2008 der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.

Aufgrund des gegenständlichen Erkenntnisses stellt sich nun die Sachlage so dar, dass das Finanzamt in Entsprechung des § 262 Abs. 1 BAO im weiteren Verfahren rechtswirksame Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 als auch Feststellung von Einkünften für 2008 zu erlassen haben wird.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Frage der Zustellung der "BVE" betreffend die Wiederaufnahme auf der Rechtsprechung des VwGH basiert und die weiteren Rechtsfolgen auf der Grundlage des unstrittigen Wortlautes des Gesetzes gezogen wurden, ist eine Revision nicht zulässig.

Beilage:

"Beilage A"

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Mai 2017