

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Name in den Beschwerdesachen der Bf, Adresse, vertreten durch die StB, Straße, Ort, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 18.01.2013 betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 bis 2010**

I. zu Recht erkannt:

Die Berufungsvorentscheidung vom 18.6.2013 betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 bis 2010 wird gem. § 279 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben.

II. die nachstehenden Beschlüsse gefasst:

1. Der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 bis 2010 wird gem. § 264 Abs. 4 lit. e iVm. § 260 Abs. 1 lit. a BAO idgF als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 18.1.2013 wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a iVm. § 260 Abs. 1 lit. a BAO idgF als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu I. und II. 1. und 2. unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Auf Grund der Feststellungen einer im Unternehmen der Bf (Vermietung von Ferienwohnungen) 2012 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung (kurz Bp) verfügte das Finanzamt (FA) mit Bescheiden vom 18.1.2013 von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2008 bis 2010 (Erstbescheide vom 25.1.2010, 2.11.2010, 10.1.2012) sowie der Einkommensteuerverfahren 2008 und 2009 (Erstbescheide vom 25.1.2010, 2.11.2010).

Mit gleichem Datum hat das Finanzamt den Feststellungen der Bp (Bp-Bericht vom Datum, ABNr.: xxxxx) folgende, geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre sowie Anspruchszinsenbescheide E 2008 und 2009 erlassen. Die Wiederaufnahme (WA) der Verfahren wurde in allen WA-Bescheiden mit den

Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet. Die Sachbescheide enthielten mit Ausnahme des Einkommensteuerbescheides 2009, in dem die Einschleifregelung für Topfsonderausgaben und ihre Auswirkungen angeführt wurde, keine Begründung.

Der steuerliche Vertreter der Bf hat mit Schreiben vom 18.2.2013 (Eingang per Post beim FA: 20.2.2013) zunächst gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010, die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009 Berufung erhoben und in diesem Schriftsatz angekündigt, eine genaue Ausformulierung erfolge spätestens binnen zwei Wochen. Die Berufung richte sich gegen sämtliche Teilziffern der Betriebsprüfung.

Das FA hat mit Datum 21.2.2013 der Bf einen Mängelbehebungsauftrag zu dieser Berufung erteilt und für die Behebung der inhaltlichen Mängel eine Frist bis 1.3.2013 gesetzt. Der Mängelbehebungsauftrag enthielt den Hinweis, bei Versäumung der Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen. Er wurde der Bf laut Zustellnachweis am 25.2.2013 zugestellt.

Am gleichen Tag (21.2.2013) ging beim FA ein mit 19.2.2013 datiertes, laut Poststempel auf dem im Akt abgelegten Briefumschlag vom steuerlichen Vertreter an diesem Tag zur Post gegebenes Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf ein, in dem dieser nun auch gegen die „*Bescheide vom 18.1.2013 über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2008 bis 2010*“ und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom (laut Schreiben) 18.1.2013 berufen hat. Das Schreiben enthielt unter Bezugnahme auf die jeweilige Textziffer des Prüfberichtes bzw. unter auszugsweiser Wiedergabe der Feststellungen im Prüfbericht die Berufungspunkte, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden sowie eine Begründung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.6.2013 hat das Finanzamt über die Berufung vom 18.2.2013 gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009, die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009, alle vom 18.1.2013, entschieden. Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 31.10.2013 (Eingang beim FA am 31.10.2013) hat der Bf nach zweimaliger Fristverlängerung (letztmalig bis 31.10.2013) fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 an den (damals noch zuständigen) unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Das Finanzamt hat dem unabhängigen Finanzsenat die Berufung mit Vorlagebericht vom 26.11.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und

Devolutionsanträge ab 1.1.2014 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. I 2013/70).

Der steuerliche Vertreter der Bf hat mit Schreiben vom 18.2.2013 (Eingang beim FA: 20.2.2013) ursprünglich nur gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010, die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009 Berufung erhoben. Im Schreiben vom 19.2.2013 (Eingang beim FA am 21.2.2013) hat er aber explizit im Betreff auch die *„Bescheide vom 18.1.2013 über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2008 bis 2010“* und den Einkommensteuerbescheid 2010 angeführt und im Schreiben selbst angeführt, die Berufung richte sich *„gegen die obgenannten Bescheide“*. Das Schreiben vom 19.2.2013 wurde nachweislich am selben Tag zur Post gegeben (vgl. Kuvert mit Postaufgabestempel im Veranlagungsakt).

Auf Grund der datumsmäßigen Bezeichnung (18.1.2013) der angefochtenen WA-Bescheide besteht nach Ansicht der RichterIn kein Zweifel daran, dass neben den bereits mit Berufung vom 18.2.2013 angefochtenen Bescheiden alle mit 18.1.2013 datierten Wiederaufnahmebescheide, also jene betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2008 und 2009 und auch der Einkommensteuerbescheid 2010 angefochten wurden.

Die Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 18.1.2013 (U 2008 bis 2010, E 2009 und 2010) wurden – wie eine Abfrage der Daten des Steueraktes der Bf über FinanzOnline ergeben hat - alle über Finanz-Online elektronisch zugestellt. In den Begründungen zu den Wiederaufnahmebescheiden wurde die Wiederaufnahme jeweils unter Verweis auf den Prüfungsbericht und die dortigen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung begründet. Der Verweis auf den Prüfungsbericht kann nur als Ankündigung, dass noch eine ergänzende Begründung gesondert ergeht (§ 245 Abs. 1 Satz 2 BAO), zu verstehen (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 245 Tz 8). Der Prüfungsbericht wurde laut dem im Veranlagungsakt erliegenden Zustellnachweis (Rückschein) dem (damaligen) Zustellbevollmächtigten der Bf aber erst am 23.1.2013 zugestellt. Es ist daher davon auszugehen, dass die Rechtsmittelfrist zur Erhebung einer Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide - selbst wenn sie bereits am 18.1.2013 in der Databox des Empfängers zur Verfügung gestanden haben sollten - erst mit der Zustellung des Prüfungsberichtes am 23.1.2013 zu laufen begonnen hat und die Berufungsfrist daher erst am 23.2.2013 geendet hat. Sogar wurde auch der beim Finanzamt am 21.2.2013 eingelangte Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 19.2.2013, mit dem dieser ausdrücklich auch die Wiederaufnahmebescheide vom 18.1.2013 angefochten hat, rechtzeitig (innerhalb der Monatsfrist des § 245 Abs. 1 BAO) eingebracht.

In rechtlicher Hinsicht ist festzustellen, dass **Wiederaufnahme- und (neuer) Sachbescheid eines Veranlagungsjahres zwei Bescheide sind. Jeder für sich ist**

**einer Berufung** (ab 1.1.2014 Beschwerde) **zugänglich bzw. kann in Rechtskraft erwachsen** (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 7 unter Verweis auf dort angeführte VwGH-Erkenntnisse). **Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind Wiederaufnahme- und Sachbescheid (eines Veranlagungsjahres) getrennt zu beurteilen** (Ritz, BAO<sup>5</sup> unter Verweis auf VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen (z.B. VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 22.12. 2005; 2001/15/0004; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 7 mwN wie z.B. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170), dass dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall - Wiederaufnahme- und Sachbescheide angefochten sind, **zuerst über die Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden** ist. Die Berufung wurde aber unerledigt gelassen und auch nicht vorgelegt.

Das Finanzamt war zwar nach der bis 31.12.2013 geltenden Rechtslage (§ 276 Abs. 1 BAO) nicht verpflichtet, eine Berufungsentscheidung zu erlassen (Kann-Bestimmung).

Das FA hat sich aber dafür entschieden, eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 18.6.2013 wurde aber nur über die Berufung gegen die im Anschluss an die Bp ergangenen Sachbescheide (Umsatzsteuer 2008 bis 2010, E 2008 und 2009) und Anspruchszinsenbescheide E 2008 und 2009 abgesprochen. Offenbar ging das Finanzamt davon aus, dass nur diese angefochten wurden.

Was den Mängelbehebungsauftrag vom 21.3.2013 anlangt, ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Mängel der Berufung vom 18.2.2013 als mit dem an diesem Tag beim FA eingelangten Schriftsatz vom 19.2.2013 als behoben angesehen hat, andernfalls es über die Berufung gegen die Sachbescheide und Anspruchszinsenbescheide nicht absprechen hätte dürfen. Der Schriftsatz vom 19.2.2013 erfüllt auch nach Ansicht der Richterinnen alle gesetzsmäßig vorgeschriebenen Inhaltserfordernisse einer Berufung. Es bestand daher keine Veranlassung, die Berufung als zurückgenommen zu erklären.

Wurde - wie im gegenständlichen Fall - aber das Rechtsmittel (die Berufung bzw. nunmehr Beschwerde) gegen die Wiederaufnahmebescheide unerledigt gelassen und nur über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Sachbescheide abgesprochen, so ist diese Entscheidung (Berufungsvorentscheidung) inhaltlich rechtswidrig. (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 7 unter Verweis auf VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Die Anspruchszinsenbescheide sind, zumal sie nicht Gegenstand des Vorlageantrages der Bf vom 31.10.2013 sind, in Rechtskraft erwachsen. Erweist sich allerdings der Stammapgabenbescheid (hier E 2008 und 2009) nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand von der Abgabenbehörde mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205 Tz 35 mwN).

Die Berufungsvorentscheidung (kurz BVE) des Finanzamtes vom 18.6.2013 war daher im Abspruch über Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 bis 2010 wegen Rechtswidrigkeit gem. § 279 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14 aufzuheben.

Der Vorlageantrag der Bf war in Folge Aufhebung der Berufungsvorentscheidung (ab 1.1.2014 Beschwerde vorentscheidung genannt) betreffend die Sachbescheide (E 2008 und 2009, U 2008 bis 2010, ) gem. § 260 Abs. 1 lit. a iVm. § 264 Abs. 4 lit. e BAO idgF mit Beschluss (§ 278 BAO) als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Ein Vorlageantrag setzt nämlich unabdingbar eine im Rechtsbestand befindliche Berufungsvorentscheidung (ab 1.1.2014 Beschwerde vorentscheidung) voraus (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 264 Tz 6 unter Verweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0122, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373). Die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diese Sachbescheide ist damit wieder unerledigt. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide E 2008 und 2009 sowie U 2008 bis 2009 wurde nie erledigt.

Nach der geltenden Rechtslage (§ 262 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14) hat das FA verpflichtend eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen, wenn ein Bf keine Direktvorlage beantragt hat. Die Bf hat keine Direktvorlage beantragt. Es liegt auch keiner der anderen Ausnahmefälle (§ 262 Abs. 3 bzw. Abs. 4 BAO) vor.

Im Vorlageantrag vom 31.10.2013 wurde auch die Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid (E) 2010 vom 18.1.2013 beantragt. Das Finanzamt hat nach den Recherchen der RichterIn den Vorlageantrag im AIS-DB2 angemerkt und die Berufung gegen E 2010 mit Vorlagebericht vom 26.11.2013 dem damals noch zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Tatsächlich existiert aber kein (neuer) Einkommensteuerbescheid 2010. Es gibt auch keine Prüfungsfeststellungen dazu. Der Erstbescheid vom 10.1.2012 wurde nie geändert; er ist in Rechtskraft erwachsen. Das FA hat mit der BVE vom 18.6.2013 zu Recht darüber auch nicht abgesprochen, die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diesen (nicht existenten) Bescheid aber auch nicht als nicht zulässig zurückgewiesen. Die vorgelegte Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den (gar nicht ergangenen) Einkommensteuerbescheid 2010 war daher vom Bundesfinanzgericht mangels im Rechtsbestand befindlichen Bescheides, gegen den sie sich richtet, mit Beschluss (§ 278 Abs. 1 lit. a BAO idF BGBl. I 2013/14) gem. § 260 Abs. 1 lit. a BAO idgF als nicht zulässig zurückzuweisen.

### **Zur 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.*

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass wenn - wie im gegenständlichen Fall - sowohl Wiederaufnahme- als auch Sachbescheide

angefochten sind, zuerst über die Berufung (ab 1.1.2014 Beschwerde) gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden ist (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Wurde nur über die Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Sachbescheide abgesprochen, so ist diese Entscheidung (Berufungsvorentscheidung) inhaltlich rechtswidrig (VwGH 28.10.1997, 93/14/0122, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373).

Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass ein Vorlageantrag zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Berufungsvorentscheidung voraussetzt (VwGH 28.10.1997, 93/14/0122, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373).

Dass eine Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde), wenn sie nicht zulässig ist, zurückzuweisen ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dass nur rechtlich existente (erlassene) Bescheide angefochten werden können, ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und wurde von den Parteien auch nicht aufgeworfen. Eine (ordentliche) Revision ist nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. Juni 2015