

Richtlinien zu Beschwerdeverfahrensentscheidungen

Gliederung:

1. Allgemeines
2. Formalerledigungen
 - 2.1. Zurückweisung (§ 260 BAO)
 - 2.1.1. Rechtsgrundlagen
 - 2.1.2. Unzulässigkeit
 - 2.1.2.1. Grundsatz
 - 2.1.2.2. Befugnis zur Einbringung
 - 2.1.2.3. Mangelnder Bescheidcharakter
 - 2.1.2.4. Keine Bekanntgabe (Zustellung) der Erledigung
 - 2.1.2.5. Fehlerhafte Bescheidadressierung
 - 2.1.2.6. Aufgehobene Bescheide
 - 2.1.2.7. Rechtsmittelverzicht
 - 2.1.2.8. Unzulässigkeit absonderter Rechtsmittel
 - 2.1.2.9. Weitere Zurückweisungsgründe
 - 2.1.3. Zurücknahmeerklärung (§ 256 Abs. 3 BAO)
 - 2.1.4. Nicht fristgerechte Einbringung
 - 2.1.4.1. Berechnung der Beschwerdefrist
 - 2.1.4.2. Verlängerung der Frist
 - 2.1.5. Zurücknahme nach § 85 Abs. 2 BAO
 - 2.1.5.1. Formgebrechen
 - 2.1.5.2. Fehlende Unterschrift
 - 2.1.5.3. Sinngemäße Anwendung des § 85 Abs. 2 BAO
 - 2.1.5.3.1. Fehlender Nachweis der Bevollmächtigung (§ 85 Abs. 4 BAO)
 - 2.1.5.3.2. Vollmachtsmängel (§ 83 Abs. 2 zweiter Satz BAO)

- 2.1.5.4. Inhaltliche Mängel (§ 250 Abs. 1 BAO)
- 2.1.5.5. Mängelbehebungsauftrag
- 2.1.5.6. Erklärung als zurückgenommen
- 2.1.6. Gegenstandsloserklärung
- 3. Entscheidungen in der Sache (§ 263 BAO)
 - 3.1. Allgemeines
 - 3.2. Aufhebung
 - 3.3. Abänderung
 - 3.4. Abweisung
 - 3.5. Maßgebende Sach- und Rechtslage
 - 3.5.1. Zahlungsfristen (Fälligkeit, Nachfristen)
 - 3.5.2. Form und Inhalt von Beschwerdeentscheidungen
 - 3.6. Folgen eines Beitritts
 - 3.7. Verjährung
 - 3.7.1. Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 1 BAO)
 - 3.7.2. Beschwerdeentscheidung nach Eintritt der Verjährung (§ 209a Abs. 1 BAO)
 - 3.8. Folgen für Nebenansprüche
 - 3.9. Verbindung mehrerer Beschwerden (§ 267 BAO), einheitliche Entscheidungen (§ 281 BAO)
 - 3.10. Unterbleiben von Beschwerdeentscheidungen
 - 3.10.1. § 262 Abs. 2 bis 4 BAO
 - 3.10.2. Vorübergehendes Unterbleiben
 - 3.11. Zuständigkeit
- 4. Vorlageantrag (§ 264 BAO)
 - 4.1. Einbringungsbehörde
 - 4.2. Frist
 - 4.3. Zurücknahme des Vorlageantrages
 - 4.4. Verzicht

4.5. Befugnis, Form

4.6. Rechtswirkungen, Erledigung des Vorlageantrages

4.7. Weitere Rechtsfolgen des Vorlageantrages (§ 300 BAO)

4.7.1. Unzuständigkeit der Abgabenbehörde

4.7.2. Aufhebung gemäß § 300 BAO

5. Hinweise

1. Allgemeines

In Umsetzung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (BGBl. I Nr. 51/2012) wurde das Rechtsmittelverfahren in der BAO neu geregelt.

An Stelle der Berufungen treten ab 1. Jänner 2014 die Bescheidbeschwerden. Die Beschwerdevoentscheidungen (= bescheidmäßige Erledigungen von Bescheidbeschwerden durch die Abgabenbehörde) ersetzen die bisherigen Berufungsvorentscheidungen.

Wesentliche Änderungen sind

- die Erlassung einer Beschwerdevoentscheidung ist idR zwingend (kein Ermessen),
- die Beschwerdevoentscheidung umfasst nicht nur meritorische Erledigungen (Sachentscheidungen), sondern auch formelle Erledigungen (zB Zurückweisung, Gegenstandsloserklärung),
- es gibt keine zweite Beschwerdevoentscheidung,

2. Formalerledigungen

2.1. Zurückweisung (§ 260 BAO)

2.1.1. Rechtsgrundlagen

Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevoentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde (§ 260 Abs 1 BAO).

2.1.2. Unzulässigkeit

2.1.2.1. Grundsatz

Eine Bescheidbeschwerde ist insbesondere unzulässig:

- bei mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters,
- bei mangelndem Bescheidcharakter der angefochtenen Erledigung,
- bei mangelnder Wirksamkeit des Bescheides, etwa weil er nicht zugestellt wurde oder weil er an eine rechtlich nicht (mehr) existente Person gerichtet ist,
- bei (gültigem und wirksamem) Rechtsmittelverzicht (§ 255 BAO).

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

2.1.2.2. Befugnis zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde

Nach § 246 Abs. 1 BAO ist jeder zur Einbringung einer Beschwerde befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Beschwerdebefugt ist nur der, für den der Bescheid inhaltlich bestimmt ist und dem er auch wirksam bekannt gegeben wurde (zB VwGH 7.3.1991, 90/16/0043; VwGH 11.2.1992, 91/15/0121).

Nicht beschwerdebefugt sind beispielsweise:

- nicht mit Abgabenbescheid in Anspruch genommene Gesamtschuldner (zB VwGH 19.9.2001, 2001/16/0253),
- nicht mit Haftungsbescheid in Anspruch genommene Haftungspflichtige (zB VwGH 27.4.1994, 92/13/0016),
- lediglich zivilrechtlich gegenüber dem Abgabepflichtigen regresspflichtige Personen (vgl. VwGH 15.2.1985, 85/17/0006).

Über den Personenkreis des § 246 Abs. 1 BAO hinaus erweitert § 246 Abs. 2 BAO die Beschwerdebefugnis für Feststellungsbescheide auf jeden, gegen den solche Bescheide wirken (nach § 191 Abs. 3 BAO).

§ 191 Abs. 3 BAO betrifft Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO). Solche Bescheide wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Die Beschwerdebefugnis jedes im Spruch Genannten setzt weiters voraus, dass der Feststellungsbescheid ihm gegenüber zugestellt ist oder (nach § 101 Abs. 3 BAO) als zugestellt gilt (vgl. zB VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022).

Die **Zustellfiktion** des § 101 Abs. 3 BAO ist nur anwendbar, wenn der Bescheid einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt wird sowie wenn er einen Hinweis auf die Zustellfiktion enthält. § 101 Abs. 3 BAO gilt für Zustellungen nach Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (zB nach Beendigung einer unechten stillen Gesellschaft oder nach Auflösung einer GesBR).

Nach § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO sind die für Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat.

Die Wirksamkeit eines solchen **Nichtfeststellungsbescheides** setzt voraus, dass der Bescheid im Spruch die Beteiligten, die den Zufluss gemeinschaftlicher Einkünfte geltend machen (insbesondere in der Feststellungserklärung nach § 43 EStG 1988), namentlich bezeichnet.

Für nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu erlassende Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) ist § 101 Abs. 4 BAO anwendbar. Danach sind solche schriftlichen Ausfertigungen, die an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (vgl. § 191 Abs. 1 lit. c iVm Abs. 2 BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 101 Abs. 4 BAO gilt dem § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO zufolge sinngemäß für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass die Feststellung zu unterbleiben hat.

§ 246 Abs. 2 BAO erweitert die Beschwerdebefugnis auf jeden, gegen den **Einheitswertbescheide** (§ 186 BAO) wirken.

Nach § 191 Abs. 3 BAO wirken einheitliche Bescheide über die Feststellung von Einheitswerten gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind.

Die Wirksamkeit solcher Bescheide setzt die namentliche Nennung der Beteiligten im Einheitswertbescheid voraus; weiters muss der Bescheid den Beteiligten gegenüber zugestellt sein oder (nach § 101 Abs. 3 BAO) als zugestellt gelten.

Zur Wirkung gegen den Rechtsnachfolger (und den Nachfolger im Besitz), auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht, siehe § 191 Abs. 4 BAO.

Nach § 246 Abs. 2 BAO ist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen **Grundsteuermessbescheide** ferner jeder befugt, gegen den dieser Bescheid wirkt.

Zur Wirkungsfiktion bei Rechtsnachfolge und bei Nachfolge im Besitz siehe § 194 Abs. 5 BAO.

Nach § 248 BAO sind nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den **Haftungsbescheid** offen stehenden Frist befugt, auch den Bescheid über den Abgabeananspruch mit Bescheidbeschwerde anzufechten.

Solche Bescheide über den Abgabeananspruch sind insbesondere Abgabenbescheide (§ 198 BAO) und Haftungsbescheide (vor allem die Haftung für Abfuhrabgaben gemäß § 202 BAO geltend machende Bescheide).

Dieses Beschwerderecht des zur Haftung Herangezogenen besteht auch dann, wenn die Bescheidbeschwerde des Primärschuldners (Erstschuldners) gegen den betreffenden Bescheid bereits rechtskräftig erledigt ist (VwGH 20.1.2005, 2004/14/0105).

Aus dem Beschwerderecht des Haftungspflichtigen gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch ergibt sich, dass ihm über den Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Dies geschieht nach Rz 1216 der RAE (Richtlinien für die Abgabeneinhebung) zweckmäßigerweise durch Zusendung einer Ausfertigung oder Ablichtung des an den Erstschuldner gerichteten Abgabebescheides (gegebenenfalls einschließlich einer an den Erstschuldner gerichteten Beschwerdevorentscheidung). Dies gilt gleichermaßen, wenn ein Haftungsbescheid (§ 202 BAO) der Bescheid über den Abgabeanpruch ist.

Wurde kein Bescheid über den Abgabeanpruch erlassen, so kann der Haftungspflichtige die Höhe des Abgabeanpruches in der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid anfechten (zB VwGH 27.1.2010, 2009/16/0309).

Auch in diesem Fall ist dem Haftungspflichtigen Kenntnis von den Voraussetzungen, Inhalten und Gründen, die ein Bescheid über den Abgabeanpruch hätte, Kenntnis zu verschaffen. Mitteilungen über den Haftungsgegenstand (Anspruch, Art, Höhe, Grund) müssen in dem Maß gemacht werden, dass der Haftende zumindest den Kenntnisstand gewinnen kann, den er einnehmen könnte, wäre ihm der Abgabebescheid zugeleitet worden (VwGH 28.6.2001, 2000/16/0561).

§ 248 BAO gilt nach § 225 Abs. 1 zweiter Satz BAO sinngemäß für **Beschlagnahmebescheide**.

Daher ist der Adressat des Beschlagnahmebescheides befugt, auch den Bescheid über den Abgabeanpruch innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Beschlagnahmebescheid offen stehenden Frist mit Bescheidbeschwerde anfechten.

Dem Bescheidadressaten ist somit Kenntnis über den Abgabeanpruch (zweckmäßigerweise durch Übersendung einer Ablichtung des Abgabebescheides) zu verschaffen. Wurde kein solcher Abgabebescheid erlassen, so sind das Bestehen und die Höhe des Abgabeanpruches in der Bescheidbeschwerde gegen den Beschlagnahmebescheid anfechtbar.

2.1.2.3. Mangelnder Bescheidcharakter

Mit Bescheidbeschwerde sind **nur Bescheide anfechtbar**; eine Beschwerde, die sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet, ist unzulässig (vgl. VwGH 22.3.2006, 2006/13/0001).

Keine Bescheide sind beispielsweise:

- Betriebsprüfungsberichte (zB VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076),
- Unbedenklichkeitsbescheinigungen im Sinn des § 160 BAO (zB VwGH 4.12.2003, 2003/16/0091),
- Buchungsmittelungen (zB VwGH 26.11.2011, 2007/13/0103, 0108),
- Mahnungen (zB VwGH 24.1.2000, 96/17/0339; VwGH 15.5.2000, 95/17/0458),
- Rückstandsausweise (zB VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141),
- Rechtsauskünfte gemäß § 90 EStG 1988 (zB VwGH 24.5.1993, 92/15/0037),
- Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz (zB VwGH 19.9.1989, 88/14/0198),
- Verständigungen gemäß § 81 Abs. 2 letzter Satz BAO über die Vertreterbestellung (VwGH 2. 8.2000, 99/13/0209).

2.1.2.4. Keine Bekanntgabe (Zustellung) der Erledigung

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 erster Satz BAO).

Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe in der Regel durch Zustellung. Die Bekanntgabe mündlicher Erledigungen erfolgt durch Verkündung.

Schriftliche Bescheide gehören daher erst mit ihrer Zustellung an den (die) Bescheidadressaten dem Rechtsbestand an. Vorher sind sie rechtlich nicht existent.

2.1.2.5. Fehlerhafte Bescheidadressierung

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches.

Bei natürlichen Personen hat die Bezeichnung des Bescheidadressaten durch Anführen seines Vor- und Zunamens zu erfolgen. Eine Adressierung „an die Erben nach H. M.“, somit ohne Angabe der Namen dieser Erben, reicht nicht (VwGH 24.2.2005,

2000/15/0160).

Die Nennung des Bescheidadressaten im Adressfeld reicht (vgl. zB VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026).

An rechtlich nicht oder nicht mehr existente Bescheidadressaten gerichtete Erledigungen sind rechtsunwirksam (nichtig).

Rechtsunwirksam sind somit beispielsweise nach Form und Inhalt von Bescheiden gestaltete Schriftstücke, die gerichtet sind an eine

- beendete GesBR (zB VwGH 19.12.2007, 2007/13/0142),
- beendete unechte stille Gesellschaft (VwGH 23. 2. 2005, 2002/14/0001),
- aufgelöste Miteigentümergeinschaft (VwGH 29. 9. 1997, 93/17/0042),
- durch Verschmelzung erloschene GmbH (zB VwGH 19.6.2002, 99/14/0144; VwGH 19. 1. 2005, 2004/13/0164),
- verstorbene Person (VwGH 27.10.2008, 2008/17/0164),
- Verlassenschaft nach Einantwortung (zB VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123).

Eine **GesBR** (§ 1175 ABGB) endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind beispielsweise:

- Vereinbarung,
- Zeitablauf bei befristetem Gesellschaftsvertrag (§ 1205 ABGB),
- Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter (§ 1212 ABGB).

Eine **stille Gesellschaft** endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind beispielsweise:

- Kündigung der Gesellschaft durch einen der Gesellschafter (vgl. § 184 UGB),
- Erreichung des vereinbarten Zweckes,
- Unmöglichwerden der Zweckerreichung,
- Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters (vgl. § 185 UGB),

- Tod des Inhabers des Unternehmens (§ 185 Abs. 2 UGB), jeweils nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt.

Durch den Tod des stillen Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst (§ 184 Abs. 2 UGB).

Die Parteifähigkeit einer **OG** oder **KG**) erlischt erst mit Vollbeendigung der Gesellschaft. Die Auflösung solcher Gesellschaften und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (zB zu Abgabengläubigern) noch nicht vollständig abgewickelt sind (zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Dies gilt auch für noch nicht abgeschlossene Feststellungsverfahren (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143).

Zur Vorgangsweise nach Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit siehe §§ 19 Abs. 2, 81 Abs. 6, 101 Abs. 4 und 191 Abs. 2 BAO.

2.1.2.6. Aufgehobene Bescheide

Werden mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide vor Erledigung ersatzlos aufgehoben (somit nicht im Sinn des § 253 BAO durch an ihre Stelle tretende Bescheide ersetzt), so führt dies zur Unzulässigkeit der Beschwerde. Die Beschwerde ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Verfahrenstitel für solche Aufhebungen sind vor allem:

- § 299 Abs. 1 BAO (zB Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides, weil die Androhung der Zwangsstrafe nicht zugestellt wurde),
- § 303 BAO (zB Wiederaufnahme des Verfahrens unter gleichzeitiger Aufhebung eines Abgabenbescheides von Amts wegen, wenn die für die Unzuständigkeit der Bescheidbehörde maßgebenden Tatsachen nachträglich neu hervorkommen).

Zu § 261 BAO (Gegenstandsloserklärung) siehe Abschnitt 2.1.6.

2.1.2.7. Rechtsmittelverzicht

Eine trotz Rechtsmittelverzichts eingebrachte Beschwerde ist unzulässig. Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt (§ 255 Abs. 3 BAO).

Die Zurückweisung der Beschwerde wegen Unzulässigkeit setzt voraus, dass der Rechtsmittelverzicht wirksam und gültig ist.

Der vor Erlassung des Bescheides abgegebene Rechtsmittelverzicht ist nach § 255 Abs. 2 BAO nur dann **wirksam**, 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 und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren.

Weicht der Bescheid von diesen Angaben ab, so wird der Rechtsmittelverzicht dadurch unwirksam.

Ein Rechtsmittelverzicht ist nur **gültig**, wenn keine Willensmängel vorliegen.

Zur Ungültigkeit führen vor allem:

- physischer oder psychischer Zwang,
- Irrtum (§ 871 ABGB),
- Drohungen (vgl. § 870 ABGB),
- Verweigerung der erbetenen Bedenkzeit.

Zur Ungültigkeit der Verzichtserklärung führt ein wesentlicher Irrtum etwa dann, wenn er von der Abgabenbehörde veranlasst wurde (vgl. zB VwGH 16. 3. 2005, 2003/14/0005).

Rechtswidrige (zur Ungültigkeit des Rechtsmittelverzichtes führende) Drohungen könnten etwa bei Androhung

- der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens,
- der Ausdehnung des Prüfungszeitraumes,
- einer überhöhten Schätzung von Abgabenbemessungsgrundlagen,
- einer Anzeige (zB gemäß § 80 StPO)

vorliegen.

Rechtswirkungen entfaltet ein (wirksamer und gültiger) Rechtsmittelverzicht nur für die Person, die ihn abgegeben hat. Für andere gegen den betreffenden Bescheid beschwerdebefugte Personen entfaltet er keine Rechtsfolgen.

Beispiel:

Ein vom Vertreter (§ 81 BAO) einer Personengemeinschaft (zB KG) abgegebener, Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO betreffender Rechtsmittelverzicht steht der Bescheidbeschwerde eines der Beteiligten (zB eines Gesellschafters der KG) nicht entgegen.

2.1.2.8. Unzulässigkeit abgesonderter Rechtsmittel

Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesonderter Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden (§ 244 BAO).

Um die Rechtswidrigkeit einer verfahrensleitenden Verfügung im Beschwerdeverfahren geltend zu machen, genügt die Bescheidbeschwerde gegen den abschließenden Bescheid. Eine gesonderte Anfechtung der verfahrensleitenden Verfügung (anlässlich der Bescheidbeschwerde gegen den abschließenden Bescheid), somit eine zweite Bescheidbeschwerde ist nicht erforderlich.

Solche Bescheide (so genannte verfahrensleitende Verfügungen) sind beispielsweise:

- Mängelbehebungsauftrag (§ 85 Abs. 2 BAO),
- Auftrag zur unterschriebenen Bestätigung des Anbringens (§ 86a Abs. 1 letzter Satz BAO),

- Vorladung (§ 91 BAO),
- Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist (§ 110 Abs. 3 BAO),
- Androhung einer Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 4 BAO),
- Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung gemäß § 133 Abs. 1 BAO (vgl. VwGH 21.9.1988, 88/13/0161),
- Auskunftsverlangen gemäß § 143 BAO (VwGH 13.9.1973, 18/73),
- Prüfungsauftrag (§ 148 Abs. 4 BAO),
- Ergänzungsauftrag (§ 161 Abs. 1 BAO),
- Bedenkenvorhalt (§ 161 Abs. 2 BAO),
- Aufforderung zur genauen Bezeichnung von Gläubigern oder Empfängern gemäß § 162 Abs. 1 BAO,
- Ablehnung eines Beweisantrages (§ 183 Abs. 3 BAO).

Abgesonderte Rechtsmittel gegen verfahrensleitende Verfügungen sind als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 26.1.1998, 97/17/0035).

2.1.2.9. Weitere Zurückweisungsgründe

Anfechtbar ist nur der Spruch des Bescheides. Daher ist eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 18. 11. 2003, 2003/14/0083).

Bedingte Prozesshandlungen sind grundsätzlich unwirksam (vgl. zB VwGH 29.1.2004, 2002/15/0081, 2003/15/0081). Daher ist eine unter einer Bedingung eingebrachte Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen (zB UFS 19.10.2005, RV/0228-G/05).

Beispiel:

Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerbescheid unter der Bedingung, dass der EuGH eine Bestimmung des UStG 1994 für unionsrechtswidrig hält.

Eventualanträge (daher auch in eventu eingebrachte Beschwerden) sind zulässig (vgl. zB VwGH 28.11.2008, 2005/15/0134). Das Wesen eines Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt (VwGH 9. 8. 2001, 2000/16/0624), sodass der Eventualantrag dann gegenstandslos wird, wenn dem Primärantrag stattgegeben wurde (VwGH 15.10.1991, 90/05/0214).

Beispiel:

Einbringung eines Antrages auf Berichtigung gemäß § 293b BAO. In eventu (für den Fall der Abweisung des Berichtigungsantrages) wird eine Bescheidbeschwerde eingebracht.

Im Zweifel ist einem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152). Dies gilt auch, wenn zweifelhaft erscheint, ob eine zur Unwirksamkeit der Beschwerde führende Bedingung oder ein (zulässiger) Eventualantrag vorliegt.

2.1.3. Zurücknahmeerklärung (§ 256 Abs. 3 BAO)

Die Zurücknahme einer Beschwerde ist bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde (somit bis zur Zustellung bzw. zur Verkündung der Entscheidung) zulässig (§ 256 Abs. 1 erster Satz BAO).

Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären (§ 256 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Die Zurücknahme der Beschwerde ist nicht widerrufbar (zB VwGH 3. 4. 1973, 1502/72; VwGH 8.3.1991, 90/17/0328).

Eine bedingte Zurückziehung der Beschwerde ist wirkungslos (zB VwGH 28.1.1994, 91/17/0070, 0126).

Willensmängel (zB Drohung, Zwang, Irrtum) führen zur Ungültigkeit der Zurückziehung (vgl. zB UFS 9. 9. 2004, RV/0709-L/03).

Wurden Beschwerden von mehreren Beschwerdebefugten eingebracht, so ist die Zurücknahme nur wirksam, wenn alle Beschwerden zurückgenommen werden. Dies gilt beispielsweise, wenn ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) einer KG von der KG sowie von einem Gesellschafter oder von mehreren Gesellschaftern angefochten ist.

Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind (§ 256 Abs. 2 BAO).

Auch nach Ergehen einer Beschwerdevorentscheidung und Einbringung eines Vorlageantrages ist die Zurücknahme der Beschwerde zulässig. Diesfalls bewirkt die Gegenstandsloserklärung die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung (und damit das Wiederaufleben des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides).

Die Zurücknahme einer Bescheidbeschwerde steht einer neuerlichen Einbringung einer Beschwerde gegen den betreffenden Bescheid entgegen (vgl. zB VwGH 7. 12. 1972, 847/71).

2.1.4. Nicht fristgerechte Einbringung

2.1.4.1. Berechnung der Beschwerdefrist

Ob eine Beschwerde fristgerecht ist, richtet sich primär nach § 245 BAO und nach den §§ 108 bis 110 BAO (weitere etwa nach § 93 Abs. 4 und 5 BAO).

Die Beschwerdefrist beträgt **ein Monat** ab Bekanntgabe des Bescheides (§ 245 Abs. 1 BAO).

Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit Ablauf des Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Fristbeginn maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag im letzten Monat, so endet die Frist mit dem letzten Tag dieses Monats (§ 108 Abs. 2 BAO).

Beispiele (Monatsfrist):

| | |
|-------------|-------------|
| Fristbeginn | Fristende |
| 12. Jänner | 12. Februar |

31. März 30. April

30. Juni 30. Juli

Fällt das Ende der Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so gilt der nächste Tag, wenn er nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist (§ 108 Abs. 3 BAO).

Beispiel:

Bescheidzustellung am 18. März 2014; die Beschwerdefrist endet am Dienstag, den 22. April 2014 (18. April 2014 ist Karfreitag).

Tage des Postenlaufes werden nach § 108 Abs. 4 BAO in die Frist nicht eingerechnet, sofern das Schriftstück innerhalb der Frist der Post übergeben und auf dem Briefumschlag an die zuständige Behörde mit richtiger Anschrift gerichtet ist (vgl. zB VwGH 29. 5. 1985, 84/13/0079).

Enthält ein Bescheid die Ankündigung, es werde noch eine Begründung zum Bescheid separat ergehen, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt (§ 245 Abs. 1 BAO). Dies gilt sinngemäß, wenn eine Bescheidbegründung auf einen Bericht (§ 150 BAO) verweist.

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

Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben (§ 93 Abs. 5 BAO).

2.1.4.2. Verlängerung der Frist

Die **Verlängerung der Beschwerdefrist** hat aus berücksichtigungswürdigen Gründen, auch wiederholt, zu erfolgen (§ 245 Abs. 3 BAO). Sie setzt einen vor Fristablauf gestellten Antrag voraus (vgl. zB VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Die Verlängerung hat mit Bescheid zu erfolgen. Sie liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Fristverlängerungsbescheide sind verfahrensleitende Verfügungen im Sinn des § 94 BAO. Sie können daher schriftlich oder mündlich erlassen werden. Telefonische Bescheide sind unwirksam (vgl. zB VwGH 17.11.2005, 2001/13/0279).

Die **Hemmung** der Beschwerdefrist tritt ein (§ 245 Abs. 2 und 3 BAO)

- durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung,
- durch einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist.

Die Hemmung der Frist beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (zB Postaufgabe, Überreichung), wenn die Einbringung innerhalb der Beschwerdefrist erfolgt.

Ein verspäteter Antrag hat keine fristhemmende Wirkung (VwGH 8.3.1994, 91/14/0026). Wird einem nach Ablauf der Beschwerdefrist gestellten Antrag entsprochen, so ist der Fristverlängerungsbescheid zwar rechtswidrig, aber wirksam (zB VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Telefonische Anträge sind wirkungslos (zB VwGH 17.11.2005, 2001/13/0279).

Die Hemmung endet mit dem Tag der Zustellung der Mitteilung der fehlenden Begründung bzw. der Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag.

Die Hemmung als Folge des Fristverlängerungsantrages kann jedoch nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft (§ 245 Abs. 4 letzter Satz BAO).

Beispiele:

1. Bescheidzustellung 4. Mai; Einbringung des Fristverlängerungsantrages 14. Mai; beantragte Frist 30. Juni; Zustellung der Abweisung des Antrages 28. Juni. Ende der Beschwerdefrist jedenfalls 30. Juni.
2. Bescheidzustellung 10. Oktober; rechtzeitiger Fristverlängerungsantrag; beantragte Frist 25. November; Finanzamt reagiert nicht. Ende der Beschwerdefrist daher 25. November.

2.1.5. Zurücknahme nach § 85 Abs 2 BAO

2.1.5.1. Formgeborehen

Formgeborehen sind solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen (zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0110).

Die Nichtverwendung einer für den Einschreiter zugelassenen **Amtssprache** ist ein Formgeborehen (zB VwGH 22.4.1998, 97/03/0323; VwGH 23.2.2000, 2000/12/0026).

Nach Art. 8 B-VG ist die Amtssprache deutsch. Nach Maßgabe des Volksgruppenrechtes kommen weiters slowenisch, kroatisch und ungarisch in Betracht.

Ein Formgeborehen liegt vor, wenn der **Nachweis der Zustimmung** des Masseverwalters zu einer Eingabe des Schuldners fehlt (vgl. zB VwGH 12.11.1986, 85/13/0183). Die Zustimmung (Genehmigung) des Masseverwalters kann auch nachträglich erfolgen (vgl. VwGH 15.7.1998, 97/13/0090).

Ein Formgeborehen im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO ist weiters die fehlende Zustimmung (Genehmigung) des Sachwalters (vgl. zB VwGH 24.11.1987, 87/11/0141; UFS 27.10.2004, RD/0003-L/04).

2.1.5.2. Fehlende Unterschrift

Eine Unterschrift ist ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, dessen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann. Sie muss nicht lesbar sein. Nötig ist aber ein die Identität des Unterschreibenden kennzeichnender, individueller Schriftzug, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (zB VwGH 17.5.2001, 2001/16/0062).

Eine Paraphe (Handzeichen) ist keine Unterschrift (vgl. VwGH 13.10.1994, 93/09/0302).

2.1.5.3. Sinngemäße Anwendung des § 85 Abs. 2 BAO

2.1.5.3.1. Fehlender Nachweis der Bevollmächtigung (§ 85 Abs. 4 BAO)

Wird ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne dass § 83 Abs. 4 BAO Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des § 85 Abs. 2 BAO sinngemäß (§ 85 Abs. 4 BAO).

§ 85 Abs. 4 BAO dient nicht dazu, eine nachträgliche Vollmachtserteilung zu ermöglichen, sondern lediglich den Nachweis einer bereits erfolgten Bevollmächtigung (allenfalls durch nachträgliche Beurkundung) nachzureichen (zB VwGH 16.3.1995, 94/16/0192; VwGH 22.3.1996, 95/17/0384). Aus der Datierung einer vorgelegten Vollmachtsurkunde kann aber nicht darauf geschlossen werden, dass erst mit

der Datierung der Urkunde das Vollmachtsverhältnis entstanden wäre (zB VwGH 19.12.1989, 86/07/0268; VwGH 22.3.1996, 95/17/0384).

Ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 4 BAO ist jedoch unzulässig, wenn sich ein berufsrechtlich hiezu befugter Bevollmächtigter auf die ihm erteilte Bevollmächtigung berufen könnte (vgl. zB VwGH 18.7.2001, 97/13/0179).

Solche Befugnisse ergeben sich aus

- § 88 Abs. 9 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
- § 36 Abs. 5 Bilanzbuchhaltungsgesetz 2014 (BibuG 2014) für Bilanzbuchhalter,
- § 8 Abs. 1 Rechtsanwaltsordnung für Rechtsanwälte,

- § 5 Abs. 4a Notariatsordnung für Notare.

Bestehen (zB nach der Aktenlage) konkrete Zweifel, ob der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt ist, so hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen.

Bestehen Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis amtsbekannter Angehörige (§ 25 BAO), Haushaltsangehöriger oder Angestellter, so darf die Abgabenbehörde nicht nach § 83 Abs. 4 BAO von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen. Bei solchen Zweifeln hat die Abgabenbehörde nach § 85 Abs. 4 BAO vorzugehen (somit einen Mängelbehebungsauftrag an den Einschreiter zu erlassen).

2.1.5.3.2. Vollmangelmängel (§ 83 Abs. 2 zweiter Satz BAO)

Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel (der Vollmacht) unter sinngemäßer Anwendung des § 85 Abs. 2 BAO zu veranlassen.

Ein solcher Vollmangelmangel liegt beispielsweise vor, wenn die vorgelegte Vollmachturkunde nicht zur Einbringung der betreffenden Eingabe berechtigt (vgl. VwGH 29.9.1978, 45/78, 559/78).

2.1.5.4. Inhaltliche Mängel (§ 250 Abs. 1 BAO)

Voraussetzung für die Beurteilung eines Schriftsatzes als Beschwerde (im Sinn der §§ 243 und 250 BAO) ist, dass aus dem Anbringen zumindest andeutungsweise zu entnehmen ist, die Partei beabsichtige eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen. Lässt sich erkennen, dass der Einschreiter sich durch eine bestimmte Entscheidung beschwert fühlt und deren Nachprüfung begehrt, so ist vom Vorliegen einer Beschwerde auszugehen (zB VwGH 19.2.1997, 94/13/0269). Die Bezeichnung des Schriftsatzes ist bei der Beurteilung, ob eine Beschwerde vorliegt, nicht von ausschlaggebender Bedeutung (zB VwGH 12.8.2002, 2001/17/0171).

Die Beschwerde muss nach § 250 Abs. 1 BAO folgende Bestandteile enthalten:

- a) die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides,
- b) die angefochtenen Teile des Bescheides,
- c) die beantragten Änderungen (Beschwerdebegehren),

d) eine Begründung.

Für § 250 Abs. 1 lit. a BAO (Bezeichnung des angefochtenen Bescheides) genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, (zB VwGH 12.3.2010, 2006/17/0360).

Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO), muss einen bestimmten oder zumindest bestimmbareren Inhalt haben (zB VwGH 28.5.2008, 2008/15/0123). Die Abgabenbehörde soll nämlich in die Lage versetzt werden, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Beschwerdeführer dem Bescheid zuschreiben will (zB VwGH 15.11.2004, 2004/14/0108).

Die Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, erfordert bei teilweiser Anfechtung des Bescheides die Erklärung, wie weit diese Anfechtung reicht (vgl. zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108).

Der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung entspricht dem Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. c BAO nur dann, wenn tatsächlich eine solche Abgabenerklärung eingereicht wurde (VwGH 20.7.1999, 93/13/0312).

Ist ein angefochtener Bescheid einer Abänderung nicht zugänglich, sodass das Beschwerdebegehren der Natur der Sache nach nur auf die Aufhebung des angefochtenen Bescheides gerichtet sein kann, so ist mit einem auf Aufhebung des bekämpften Bescheides gerichteten Beschwerdebegehren den Erfordernissen des § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO Genüge getan (zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108).

Dies gilt beispielsweise für Beschwerden gegen

- Zurücknahmebescheide gemäß § 85 Abs. 2 BAO,
- Wiederaufnahmsbescheide,
- Zurückweisungsbescheide.

Das ausdrückliche Begehren auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Abgabenbescheides genügt für § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO (VwGH 30.9.1998, 93/13/0258). Dies gilt auch für Anträge auf ersatzlose Aufhebung von Haftungsbescheiden (VwGH 28.1.1998, 96/13/0081) oder von Beschlagnahmebescheiden.

Dem Fehlen einer Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) ist nicht gleichzuhalten, dass die Begründung allenfalls unschlüssig oder inhaltlich unzutreffend ist (zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331).

Mängelbehebungsaufträge dürfen nicht zur Beibringung von Beweismitteln erteilt werden (zB VwGH 17.12.1998, 97/15/0130); dies gilt beispielsweise für Aufträge zur Vorlage von Steuererklärungen und Steuerbilanzen (VwGH 14.10.1980, 1001/79).

2.1.5.5. Mängelbehebungsauftrag

Liegen Mängel im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO bei Bescheidbeschwerden vor, so hat die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Dies liegt nicht

im Ermessen der Behörde (vgl. zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0123).

Nicht mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen ist jedoch, wenn die Eingabe von vornherein offenkundig aussichtslos ist, insbesondere wenn sie wegen Verspätung oder wegen Nichtlegitimation des Einschreiters zurückzuweisen ist (vgl. zB VwGH 27.6.1994, 93/12/0095, 0096).

Der Mängelbehebungsauftrag ist an den Einschreiter, somit bei fehlendem Nachweis der Vollmacht an den Bevollmächtigten, zu richten (vgl. zB VwGH 22.1.1988, 88/18/0003; VwGH 12.6.1990, 89/14/0085).

Ergibt sich aus § 83 Abs. 1 BAO, dass eine nicht von einer eigenberechtigten Person eingebrachte Eingabe mangels Unterschrift unter § 85 Abs. 2 BAO fällt, so ist der Machtgeber selbst als Einschreiter anzusehen (vgl. VwGH 22.1.1988, 88/18/0003; VwGH 16.3.1993, 92/05/0325). Daher ist der Mängelbehebungsauftrag an den Machtgeber zu richten.

Mängelbehebungsaufträge sind verfahrensleitende Verfügungen im Sinn der §§ 94 und 244 BAO. Sie sind daher nicht abgedeutert anfechtbare Bescheide. Solche Bescheide haben den Hinweis auf die Zurücknahmefiktion (für den Fall der Nichtbefolgung bzw. nicht fristgerechter Befolgung des Auftrages) zu enthalten.

Mängelbehebungsaufträge sind zweckmäßigerweise mit Zustellnachweis zuzustellen.

Im Mängelbehebungsauftrag ist eine **angemessene Frist** zu setzen.

Die Mängelbehebungsfrist ist auf Antrag verlängerbar (zB VwGH 3. 6. 1993, 92/16/0116). Dies ergibt sich aus § 110 Abs. 2 BAO, wonach von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen verlängert werden können.

Anträge auf Verlängerung der Bescheidbeschwerden (und Vorlageanträge) betreffenden Mängelbehebungsfristen haben nach § 245 Abs. 5 BAO fristhemmende Wirkung (sinngemäße Anwendung des § 245 Abs. 3 und 4 BAO).

Über Fristverlängerungsanträge ist mit Bescheid abzusprechen. In Betracht kommt insbesondere die Bewilligung der Fristverlängerung sowie die Ablehnung (Zurückweisung oder Abweisung) des Antrages. Solche Bescheide sind verfahrensleitende Verfügungen (im Sinn der §§ 94 und 244 BAO).

Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ist ein abgedeutertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 110 Abs. 3 BAO).

Bei nicht grob verschuldeter Versäumung der Frist kommt eine **Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand (§ 308 BAO) in Betracht.

Die Fristverlängerung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Erfolgt die Mängelbehebung zwar nach Ablauf der im Mängelbehebungsauftrag gesetzten Frist, jedoch innerhalb der im Fristerstreckungsantrag begehrten Frist (und vor nicht stattgebender Erledigung dieses Antrages), so wird die Abweisung des Antrages grundsätzlich nicht mehr in Betracht kommen.

Die Befolgung von Mängelbehebungsaufträgen ist nicht mit Zwangsstrafe (§ 111 BAO) erzwingbar.

2.1.5.6. Erklärung als zurückgenommen

Wird einem rechtmäßigen Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so gilt die Beschwerde als zurückgenommen.

Dies liegt nicht im Ermessen und hat durch Beschwerdeverentscheidung (bzw. durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes) zu erfolgen.

Mängelbehebungsaufträge sind insbesondere dann nicht rechtmäßig, wenn

- die Voraussetzungen für ihre Erlassung nicht vorliegen,
- die gesetzte Frist nicht angemessen war,
- der Hinweis auf die Rechtsfolge der Nichtbefolgung (Zurücknahmefiktion) fehlt.

2.1.6. Gegenstandslosigkeit (§ 261 BAO)

2.1.6.1. Voraussetzungen des § 261 Abs. 1 BAO

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Beschwerde als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst (§ 253 BAO).

Die Bescheidbeschwerde ist nach § 261 Abs. 1 lit. a BAO als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren in einem an die Stelle des angefochtenen

Bescheides tretenden Bescheid Rechnung getragen wird.

Die §§ 253 und 261 Abs. 1 lit. a BAO sind insbesondere anwendbar für

- endgültige Bescheide, die (gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO) nach vorläufigen Bescheiden ergehen,

- vorläufige Bescheide, die nach vorläufigen Bescheiden (nach § 200 Abs. 1 zweiter Satz BAO) erlassen werden,
- nachträglich (insbesondere gemäß § 295 Abs. 1 BAO) geänderte Bescheide,
- neue Sachbescheide, die bei Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO oder gemäß § 300 Abs. 1 BAO ergehen,
- neue Sachbescheide, die bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) ergehen,
- Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO herabsetzende Bescheide,
- Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO herabsetzende Bescheide,
- Säumniszuschläge gemäß § 214 Abs. 5 BAO herabsetzende Bescheide,
- Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7, 8 oder 9 BAO herabsetzende Bescheide,
- Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) treten.

§ 253 BAO gilt auch dann, wenn im Zeitpunkt der Erlassung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) die Bescheidbeschwerde vorübergehend (durch eine Beschwerdevorentscheidung) als erledigt gilt. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird sie wieder unerledigt. Damit gilt die gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als auch gegen den Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) gerichtet.

Weiters gilt § 253 BAO auch dann, wenn ein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid gemäß § 293b BAO berichtigt und vor Erledigung der gegen den berichtigenden Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde durch einen endgültigen Bescheid (§ 200 Abs. 2 BAO) ersetzt wird. Diesfalls tritt der endgültige Bescheid (ua.) an die Stelle des berichtigenden Bescheides, sodass die gegen den auf § 293b BAO gestützten Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als auch gegen den endgültigen Bescheid gerichtet gilt.

Eine Bescheidbeschwerde ist weiters nach § 261 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid Rechnung getragen wird.

Dies gilt vor allem für

- Berichtigungen gemäß den §§ 293 oder 293b BAO,

- Abänderungen gemäß § 295a BAO,
- Berichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 BewG.

2.1.6.2. Voraussetzungen des § 261 Abs 2 BAO

Einen gegen einen Sachbescheid nach § 299 Abs. 2 BAO oder nach § 307 Abs. 1 BAO gerichtete Bescheidbeschwerde ist als gegenstandslos zu erklären, wenn

- einer gegen den Aufhebungsbescheid (§ 299 Abs. 1 BAO) gerichteten Bescheidbeschwerde bzw.
- einer gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde

entsprochen wird.

2.1.6.3. Gegenstandsloserklärung

Die Gegenstandsloserklärung hat zu erfolgen

- mit Beschwerdevorentscheidung bzw.
- mit Beschluss (§ 278 BAO).

Gegenstandsloserklärungen liegen nicht im Ermessen der Abgabenbehörde bzw. des Verwaltungsgerichtes.

Solche Entscheidungen sind mit Vorlageantrag (§ 264 BAO) bzw. mit Revision an den VwGH oder Beschwerde an den VfGH anfechtbar.

Eine teilweise Gegenstandsloserklärung ist nicht vorgesehen (im Unterschied zu § 274 BAO idF vor FVwGG 2012).

3. Entscheidungen in der Sache (§ 263 BAO)

3.1. Allgemeines

Ist über die Bescheidbeschwerde nicht mit Formalerledigung zu entscheiden, so hat eine meritorischer Erledigung (Sachentscheidung) zu ergehen.

Die diesbezügliche Entscheidungsbefugnis umfasst die

- (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Bescheides,
- Abweisung der Beschwerde,
- Abänderung des angefochtenen Bescheides.

3.2. Aufhebung

Eine solche **Aufhebung** hat zu erfolgen, wenn kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre (vgl. zB VwGH 24.1.2002, 2001/16/0472-0475; VwGH 23.2.2006, 2003/16/0119 bis 0121), somit beispielsweise

- bei (sachlicher oder örtlicher) Unzuständigkeit der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (vgl. zB VwGH 21. 5. 2001, 2001/17/0043),
- bei Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides wegen Eintrittes der Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO),
- bei Rechtswidrigkeit eines Haftungsbescheides wegen Eintrittes der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO),
- bei Erlassung eines Abgabenbescheides, obwohl der Abgabentatbestand nicht verwirklicht wurde (VwGH 12.8.2002, 2001/17/0171),
- wenn eine Abgabe gegenüber einer Person festgesetzt wurde, die nicht Abgabenschuldner ist,
- wenn ein Haftungsbescheid erlassen wurde, obwohl kein Haftungstatbestand verwirklicht wurde,
- bei Erlassung eines Haftungsbescheides gegenüber einer Person, die den Haftungstatbestand nicht verwirklicht hat,
- bei Erlassung eines antragsgebundenen Bescheides, obwohl kein Antrag gestellt wurde (zB VwGH 28.6.2001, 2001/16/0182) oder obwohl der Antrag zurückgenommen wurde,

- wenn ein Änderungsbescheid (zB gemäß § 295 Abs. 1 BAO), ein Abänderungsbescheid gemäß § 295a BAO oder ein Berichtigungsbescheid (§§ 293 oder 293b BAO) erlassen oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) verfügt wurde, obwohl die Voraussetzungen für eine solche Maßnahme nicht vorgelegen sind,
- wenn bei im Ermessen liegenden Maßnahmen bei richtiger (gesetzeskonformer) Ermessensübung die Maßnahme (zB Wiederaufnahme des Verfahrens, Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO, Abänderung gemäß § 295a BAO) nicht hätte erfolgen dürfen,
- wenn in der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens kein Wiederaufnahmsgrund genannt ist.

3.3. Abänderung

Die **Abänderungsbefugnis** besteht nur innerhalb der Sache, somit der Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides gebildet hat (vgl. zB VwGH 26. 2. 2004, 2002/16/0071).

Nicht zulässig ist beispielsweise

- die erstmalige Vorschreibung einer Abgabe (vgl. zB VwGH 23.11.2005, 2005/16/0122, 0192; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091),
- der Austausch des Bescheidadressaten (vgl. zB VwGH 25.5.2005, 2003/17/0017),
- den im angefochtenen Bescheid genannten Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen Wiederaufnahmsgrund zu ersetzen (vgl. zB VwGH 2.2.2000, 97/13/0199),
- eine Artfortschreibung vorzunehmen, wenn ein Wertfortschreibungsbescheid angefochten ist (VwGH 31.10.2000, 98/15/0168),
- bei Haftungsbescheiden den Haftungstatbestand auszutauschen, etwa eine auf § 30 GebG gestützte Haftungsinanspruchnahme auf § 9 BAO zu stützen (VwGH 16.9.1991, 91/15/0064),
- bei Gebührenbescheiden der Austausch des Gebührentatbestandes (der Tarifpost) (VwGH 16.10.1989, 88/15/0032),
- bei einem einen Wiederaufnahmsantrag zurückweisenden Bescheid die Abänderung in einen den Antrag abweisenden Bescheid (VwGH 2.3.2006, 2005/15/0125).

Zulässig ist beispielsweise,

- einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen (zB VwGH 10.8.2005, 2001/13/0288; VwGH 12.12.2005, 2001/15/0004),
- einen endgültigen Bescheid durch einen vorläufigen zu ersetzen (zB VwGH 20.11.1989, 88/14/0230),
- die Umwandlung eines Abgabenbescheides in einen „Nichtveranlagungsbescheid“ (zB VwGH 24.11.1998, 98/14/0144),
- einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) in einen „Nichtfeststellungsbescheid“ abzuändern (zB VwGH 8.11.1989, 85/13/0190),
- die Berichtigung von Unrichtigkeiten im Sinn des § 293 BAO (zB VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059) oder im Sinn des § 293b BAO,
- die Abänderung einer Abgabenfestsetzung in einem Abgabenbescheid in eine auf § 206 Abs. 1 lit. b BAO gestützte Nichtfestsetzung (zB UFS 3.8.2004, RV/0060-L/02; UFS 24.11.2005, RV/1618-W/05, jeweils zu § 289 Abs. 2 BAO idF vor FVwGG 2012).

Die Änderungsbefugnis ermöglicht auch Ergänzungen von Bescheidsprüchen, die sich als unvollständig erweisen.

Beispiele:

1. In Umsatzsteuerveranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) ist gegebenenfalls auch über die Höhe der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge und deren Fälligkeitszeitpunkte abzusprechen, wenn dies aus Rechtsschutzgründen (insbesondere wegen Säumniszuschlägen) erforderlich ist.
2. Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) fehlt der Abspruch, ob die dort ausgewiesenen Verluste vortragsfähig sind.
3. Im Beschwerdeverfahren gegen einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid sind die Höhe des Ausgleichsviertels (§ 45 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988) und sein Fälligkeitszeitpunkt strittig.

Der angefochtene Bescheid kann in allen Punkten, auch über die Beschwerdepunkte und das Beschwerdebegehren hinausgehend abgeändert werden; dies gilt zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Beschwerdeführers (vgl. VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192, 0193). Eine „Verböserung“ ist somit zulässig (vgl. zB VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0227).

Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich beispielsweise

- aus der Bindung an Grundlagenbescheide (vgl. § 192 BAO),
- (bei Vorfragen im Sinn des § 116 BAO) aus der Bindung an Entscheidungen der Hauptfragenbehörde,
- aus § 209a Abs. 3 BAO,
- aus § 278 Abs. 3 BAO,
- aus § 279 Abs. 3 BAO,
- aus § 63 VwGG,
- aus § 85 VfGG.

3.4. Abweisung

Die **Abweisung** der Bescheidbeschwerde als unbegründet ist so zu werten, als ob ein mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmender Bescheid erlassen wäre, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (vgl. zB VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0115).

Der Abspruch, die Bescheidbeschwerde werde als unbegründet abgewiesen, reicht. Daher muss nicht der gesamte Inhalt des angefochtenen Bescheides wiederholt werden (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, 0276).

Die (bloße) Abweisung einer gegen einen vorläufigen Abgabenbescheid gerichteten Bescheidbeschwerde ändert nichts an der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung (vgl. zB VwGH 27.2.2002, 97/13/0149).

3.5. Maßgebende Sach- und Rechtslage

Die Beschwerdevorentscheidung hat grundsätzlich die **Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Erlassung** zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149).

Daher sind in der Beschwerdevorentscheidung beispielsweise zu berücksichtigen

- die nachträgliche Änderung oder Aufhebung eines Grundlagenbescheides (im Sinn des § 295 Abs. 1 BAO),
- der Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a BAO,
- die nachträgliche Entscheidung der Hauptfragenbehörde über eine im angefochtenen Bescheid als Vorfrage (§ 116 BAO) beurteilte Rechtsfrage,
- neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (im Sinn des § 303 BAO),
- ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO (siehe RAE Rz 978).

Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten ua. für Bescheidbeschwerden gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO). Dort sind bei der meritorischen Beschwerdeerledigung nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände nicht zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; RAE Rz 1556).

Gleiches gilt etwa für Zwangsstrafen (§ 111 BAO); nach Erlassung des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides nachgeholt Befolgungen von Anordnungen (zB nachträgliche Einreichung der Abgabenerklärung) sind für die meritorische Erledigung der Bescheidbeschwerde bedeutungslos.

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird (§ 270 BAO).

Daher sind beispielsweise Anträge, Verzichtserklärungen und ähnliche Anbringen, die nach Abgabenvorschriften bis zur Rechtskraft des betreffenden Bescheides zulässig sind, bei der Erledigung zu berücksichtigen. Solche Abgabenvorschriften sind zB § 108c Abs. 3 EStG 1988, § 6 Abs. 3 UStG 1994, § 217 Abs. 7 BAO.

3.5.1. Zahlungsfristen (Fälligkeit, Nachfristen)

Beschwerdevorentscheidungen treten zwar an die Stelle der angefochtenen Bescheide; dies ändert jedoch nichts an der Fälligkeit der festgesetzt gewesenen Abgaben (zB VwGH 16. 9. 1992, 88/13/0224).

Bei Abgabenbescheiden (§ 198 BAO) sind sowohl Fälligkeitszeitpunkte (und die Höhe der betreffenden Abgabenschuldigkeiten) als auch Zahlungsfristen (und die Höhe des betreffenden Beträge) Spruchbestandteile.

Auch solche Spruchbestandteile sind von der für Beschwerdevorentscheidungen geltenden Änderungsbefugnis umfasst. Daher sind diese Zeitpunkte (und die Höhe hiervon betroffener Beträge) abänderbar. Dies gilt nicht nur, wenn das Beschwerdebegehren darauf lautet. Auch von Amts wegen ist beispielsweise der sich aus § 210 Abs. 1 BAO ergebende Fälligkeitszeitpunkt zu ändern, etwa wenn hervorkommt, dass die für die Monatsfrist maßgebende Zustellung wegen Ortsabwesenheit des Empfängers erst später (als im angefochtenen Bescheid angenommen) erfolgt ist (zB gemäß § 26 Abs. 2 letzter Satz Zustellgesetz wirksam wird erst mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag).

Für aus Beschwerdevorentscheidungen sich ergebende Nachforderungen ist nicht nur deren Höhe, sondern auch deren Fälligkeitszeitpunkt bzw. das Ende der Nachfrist (zB des § 210 Abs. 4 BAO) im Spruch der Beschwerdeerledigung anzugeben. Ein Hinweis in der Bescheidausfertigung auf die diesbezügliche Angabe in der Buchungsmitteilung wird grundsätzlich ausreichend sein (vgl. VwGH 5.8.1992, 88/13/0166, zu § 210 Abs. 1 BAO).

3.5.2. Form und Inhalt von Beschwerdevorentscheidungen

Beschwerdevorentscheidungen sind Erledigungen im Sinn des § 96 BAO und Bescheide im Sinn des § 93 BAO. Sie haben daher den dort genannten Erfordernissen zu entsprechen.

Beschwerdevorentscheidungen sind (als Folge der Nichtbeachtung der §§ 93 und 96 BAO) beispielsweise nichtig („Nichtbescheide“), wenn die Bezeichnung der Behörde fehlt (gemeint ist die Angabe lediglich jenes Finanzamtes, das die Beschwerdevorentscheidung erlassen hat) oder wenn als Bescheidadressat eine rechtlich nicht bzw. nicht mehr existente Person (Personengemeinschaft) genannt ist.

Die Beschwerdevorentscheidung spricht über eine Bescheidbeschwerde ab. Sie hat daher die Bescheidbeschwerde zu bezeichnen (Datum und Gegenstand der Beschwerde, Namen des Beschwerdeführers).

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO sind Beschwerdeverentscheidungen zu begründen, es sei denn, sie tragen dem Beschwerdebegehren vollinhaltlich Rechnung (und nehmen weiters keine Abänderung außerhalb des Beschwerdebegehrens vor).

Die **Begründung** hat den Sachverhalt, den die Abgabenbehörde als erwiesen annimmt, anzuführen (vgl. zB VwGH 17. 5. 2006, 2004/14/0102; VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226). Aus der Begründung hat hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der als erwiesen angenommene Sachverhalt vorliegt (vgl. zB VwGH 2.2.2009, 2009/15/0209; VwGH 16.10.2010, 2007/15/0016). Bei widersprüchlichen Beweisergebnissen ist schlüssig darzulegen, aus welchen Erwägungen die Behörde ein Beweismittel dem anderen vorgezogen hat (vgl. zB VwGH 26.11.2003, 98/13/0173). Hiefür reicht der bloße Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) nicht (VwGH 30.8.1995, 94/16/0290).

Weiters sind die für die Beurteilung strittiger Rechtsfragen maßgeblichen Überlegungen darzustellen (vgl. zB VwGH 3.7.2003, 98/15/0128).

Bei einer Schätzung (§ 184 BAO) hat die Begründung die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. zB VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040; VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226). Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (zB VwGH 24. 2. 2005, 2003/15/0019).

Bei Ermessensentscheidungen hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen darzulegen (vgl. zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

In der Beschwerdeverentscheidung ist auf das Recht zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264 BAO) hinzuweisen (§ 263 Abs. 2 BAO).

3.6. Folgen eines Beitritts

Bei Beitritt zu einer Bescheidbeschwerde (nach den §§ 257 oder 259 BAO) haben Beschwerdeverentscheidungen dem Beschwerdeführer und dem Beigetretenen gegenüber einheitlich zu ergehen (vgl. zB VwGH 24.9.2003, 99/13/0180). Es ist rechtswidrig, wenn die

Entscheidung nur gegenüber dem Beschwerdeführer (nicht jedoch auch gegenüber dem Beigetretenen) erlassen wird (zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028).

Die Beschwerdevorentscheidung ist daher an beide zu richten. Beiden ist eine Ausfertigung der einheitlichen Beschwerdevorentscheidung zuzustellen.

Im Fall des Beitrittes nach § 257 BAO begründet die Beschwerdevorentscheidung gegenüber dem Beigetretenen keinen Abgabenzahlungsanspruch (vgl. zB VwGH 22. 3. 1999, 98/17/0192).

3.7. Verjährung

3.7.1. Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 1 BAO)

Beschwerdevorentscheidungen sind Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, somit Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO (vgl. zB VwGH 21.5.2007, 2007/16/0014).

Zur Verlängerung der Bemessungsverjährungsfrist führen Bescheide auch dann, wenn sie später aufgehoben werden (zB Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 299 Abs. 1 BAO).

Abgabenbescheide verlängern die Verjährungsfristen für jene Abgaben, die sie betreffen (vgl. zB VwGH 18.10.1984, 83/15/0085). Dies gilt auch für Beschwerdevorentscheidungen.

Feststellungsbescheide (zB Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) verlängern die Verjährungsfristen für die von ihnen abgeleiteten Abgaben (vgl. zB VwGH 28.2.1995, 95/14/0021). Dies gilt auch für Beschwerdevorentscheidungen.

3.7.2. Berufungsvorentscheidung nach Eintritt der Verjährung (§ 209a Abs. 1 BAO)

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Verjährung im Sinn des § 209a Abs. 1 BAO ist auch die so genannte absolute Verjährung des § 209 Abs. 3 BAO.

§ 209a BAO gilt für die Einhebungsverjährung sinngemäß (nach § 238 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Die Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO setzt nicht voraus, dass die Beschwerde vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Sie gilt auch dann, wenn sich die Beschwerde gegen einen zulässigerweise nach Verjährungseintritt erlassenen Bescheid richtet. Dies kann etwa nach § 209a Abs. 2 BAO, nach Art. 25 Abs. 2 letzter Satz DBA-Deutschland (BGBl. III Nr. 182/2002) oder nach § 16 Abs. 3 BewG zulässig sein.

3.8. Folgen für Nebenansprüche

Ist Bemessungsgrundlage für den **Verspätungszuschlag** die im angefochtenen Abgabenbescheid festgesetzte Stammabgabe, so hat die (ersatzlose) Aufhebung des betreffenden Bescheides zur Folge, dass der Verspätungszuschlagsbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben ist.

Wird diese Bemessungsgrundlage in der Beschwerdevorentscheidung geändert, so ist nach § 295 Abs. 3 BAO der Verspätungszuschlag entsprechend (unter neuerlicher Übung des gemäß § 135 BAO eingeräumten Ermessens) anzupassen. Siehe Erlass zum Verspätungszuschlag (§ 135 BAO) vom 10. April 2006, BMF-010103/0030-VI/2006, AÖFV Nr. 128/2006.

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen, Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge von Amts wegen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (nach den §§ 212 Abs. 2 letzter Satz, 212a Abs. 9 dritter Satz und 217 Abs. 8 BAO).

3.9. Verbindung mehrerer Beschwerden (§ 267 BAO), einheitliche Entscheidungen (§ 281 BAO)

Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (§ 267 erster Satz BAO).

Eine solche Verbindung hat beispielsweise zu erfolgen, wenn

- ein Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) von mehreren Beschwerdebefugten (zB bei einer KG von mehreren Gesellschaftern) bekämpft wird,
- ein Einheitswertbescheid (§ 186 BAO) von mehreren an Gegenstand der Feststellung beteiligten Personen angefochten wird,
- ein Zerlegungsbescheid (§ 10 KommStG 1993) von mehreren Gemeinden mit Bescheidbeschwerde angefochten ist.

§ 267 erster Satz BAO ist hingegen nicht anwendbar, wenn der mit Haftungsbescheid in Anspruch Genommene sowohl den Haftungsbescheid als auch den Bescheid über den Abgabensanspruch mit Bescheidbeschwerde anfechtet (vgl zB VwGH 28.6.2001, 2000/16/0886).

§ 281 BAO regelt die Einheitlichkeit (ua) von Beschwerdevorentscheidungen wie folgt:

„**§ 281.** (1) Im Beschwerdeverfahren können nur einheitliche Entscheidungen (Beschwerdevorentscheidungen, Erkenntnisse und gemäß § 278 aufhebende Beschlüsse) getroffen werden. Sie wirken für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid.

(2) Ein Erkenntnis über das Bestehen und die Höhe einer Abgabenschuld, das auf Grund einer vom Haftungspflichtigen eingebrachten Bescheidbeschwerde (§ 248) ergeht, wirkt auch für und gegen den Abgabepflichtigen.

(3) Eine einheitliche Entscheidung unterbleibt abweichend von Abs. 1, wenn in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet werden, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung). Dies steht der Wirksamkeit als Erkenntnis nicht entgegen. Ein solches Erkenntnis wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.“

3.10. Unterbleiben von Beschwerdevorentscheidungen

3.10.1. § 262 Abs. 2 bis 4 BAO

In den Abs. 2 bis 4 des § 262 BAO sind drei Ausnahmen von der in Abs. 1 normierten Pflicht der Abgabenbehörden, über Bescheidbeschwerden stets mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen, vorgesehen.

Nach § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung 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.

Das Antragsrecht kann nur in der Bescheidbeschwerde selbst, nicht aber in einer nachträglich ergänzenden Eingabe ausgeübt werden.

Aus dem Antrag ergibt sich kein Rechtsanspruch auf Unterbleiben der Beschwerdeverentscheidung bzw. auf Vorlage innerhalb der drei Monate. Über den Antrag ist nicht bescheidmäßig abzusprechen.

Der Antrag ist vor Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht zurücknehmbar.

Die Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung nach § 262 Abs. 2 BAO kommt beispielsweise in Betracht, wenn im Beschwerdeverfahren lediglich die Rechtmäßigkeit von in Erlässen des BMF vertretener Rechtsanschauungen strittig ist oder wenn die Abgabenbehörde als Folge der in den §§ 278 Abs. 3 oder 279 Abs. 3 BAO normierten Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtes den Bescheid nicht abändern darf (diese Bindung besteht nur für Abgabenbehörden, nicht jedoch für die Verwaltungsgerichte).

Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen (§ 262 Abs. 3 BAO).

Weiters ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat (§ 262 Abs. 4 BAO). Rechtsgrundlage für solche Bescheide sind beispielsweise § 48 BAO und § 103 EStG 1988.

3.10.2. Vorübergehendes Unterbleiben

Vorübergehend ist die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen untersagt, wenn eine **Aussetzung der Entscheidung** (§ 271 BAO) erfolgt und noch wirksam ist.

Die Pflicht, vorübergehend keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, kann sich für **Kammerumlagen** (§ 122 Abs. 1 WKG und § 122 Abs. 7 WKG) weiters aus den §§ 122 Abs. 10 bzw. 126 Abs. 2 WKG ergeben.

Wird ein Rechtsmittel (gegen solche Kammerumlagen festsetzende Bescheide) erhoben, mit dem die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, so ist das Verfahren zu unterbrechen und die Frage dem Präsidenten der zuständigen Landeskammer zur Entscheidung vorzulegen.

Auf dieses Verfahren sind die Vorschriften des AVG sinngemäß anzuwenden (nach § 128 Abs. 5 WKG). Gegen den Bescheid des Präsidenten der Landeskammer kann binnen vier Wochen ab Zustellung Beschwerde an das Verwaltungsgericht erhoben werden.

Das unterbrochene Rechtsmittelverfahren ist von der Abgabenbehörde nach Zustellung der Entscheidung des Präsidenten der Landeskammer fortzusetzen.

3.11. Zuständigkeit

Die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen obliegt stets jener Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Dies gilt auch bei Übergang der Zuständigkeit.

Nach § 4 AVOG 2010 berührt der Übergang der Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde im Beschwerdeverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide.

§ 4 AVOG 2010 gilt auch für einen Übergang der sachlichen Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt. Ein solcher Übergang kann sich zB aus § 15 Abs. 2 AVOG 2010 (Änderung der Größenmerkmale bei einer GmbH) ergeben.

4. Vorlageantrag (§ 264 BAO)

4.1. Einbringungsbehörde

Der Vorlageantrag ist (in sinngemäßer Anwendung des § 249 Abs. 1 BAO) einzubringen

- bei der Abgabenbehörde, welche die Beschwerdeentscheidung erlassen hat,
- bei einer Änderung der Zuständigkeit weiters bei der neu zuständigen Abgabenbehörde.

4.2. Frist

Die Frist zur Stellung des Vorlageantrages beträgt **ein Monat** ab Zustellung der Beschwerdeentscheidung.

Diese Monatsfrist ist auf Antrag **verlängerbar** (nach § 264 Abs. 4 lit. a BAO iVm § 245 Abs. 3 BAO). Die Verlängerung liegt nicht im Ermessen.

Die Verlängerung der Vorlageantragsfrist obliegt der Abgabenbehörde.

Der Antrag auf Erstreckung der Frist hemmt die Vorlageantragsfrist (in sinngemäßer Anwendung des § 245 Abs. 3 zweiter Satz BAO; zufolge § 264 Abs. 4 lit. a BAO). Diese Hemmung beginnt mit dem Tag der Einbringung des Fristverlängerungsantrages. Sie endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag zugestellt wird (spätestens jedoch an dem Tag, bis zu dem die Verlängerung beantragt wurde).

Nach § 264 Abs. 4 lit. a BAO ist ua. § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Enthält die Beschwerdeentscheidung die Ankündigung, dass noch eine Begründung zu ihr ergehen wird, so wird die Vorlageantragsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Weiters ist § 245 Abs. 2 BAO sinngemäß anzuwenden. Danach hat ein Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung fristhemmende Wirkung. Diese Hemmung beginnt mit dem Tag der Einbringung des genannten Antrages. Sie endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung der Begründung zugestellt wird.

4.3. Zurücknahme des Vorlageantrags

Für Vorlageanträge ist § 256 BAO (Zurücknahme von Beschwerden) sinngemäß anzuwenden (zufolge § 264 Abs. 4 lit. d BAO).

Vorlageanträge können beispielsweise in einem „Erörterungstermin“ (§ 269 Abs. 3 BAO) zurückgenommen werden. Die Zurücknahme hat schriftlich oder mündlich zu erfolgen.

Die Zurücknahme ist nicht widerrufbar. Sie ist allerdings bei Willensmängeln (zB List, Zwang, Drohung) ungültig.

Bei Zurücknahme des Vorlageantrages gilt die Beschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt werden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

4.4. Verzicht

Ein Verzicht auf die Einbringung eines Vorlageantrages ist in sinngemäßer Anwendung des § 255 BAO möglich (zufolge § 264 Abs. 4 lit. c BAO).

Dieser Verzicht ist schriftlich oder mündlich zu erklären. Er kann nicht zurückgenommen werden. Willensmängel führen zu seiner Ungültigkeit.

Der Verzicht kann auch vor Erlassung der Beschwerdevorentscheidung rechtswirksam abgegeben werden. Dies setzt voraus, dass aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt der zu erwartenden Beschwerdevorentscheidung (bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabenfestsetzung, die Höhe der Abgaben und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen) bekannt waren.

Vorlageanträge, die trotz eines wirksamen und gültigen Verzichts eingebracht werden, sind ungültig. Sie sind mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes zurückzuweisen.

Sind mehrere Personen zur Stellung eines Vorlageantrages befugt, so entfaltet der Verzicht einer dieser Personen keine Rechtswirkungen gegenüber den anderen Personen.

4.5. Befugnis, Form

Der Rechtsbehelf gegen eine Beschwerdeentscheidung ist der **Vorlageantrag**.

Zur Stellung eines Vorlageantrages befugt sind

- der Beschwerdeführer,
- jeder, dem gegenüber die Beschwerdeentscheidung wirkt (§ 264 Abs. 2 lit. b BAO),
- ferner derjenige, der einer Beschwerde beigetreten ist (VwGH 28.6.1995, 93/16/0030).

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO (Feststellung von Einkünften) wirken grundsätzlich allen Beteiligten gegenüber. Daher kann beispielsweise ein Kommanditist auch dann einen Vorlageantrag stellen, wenn der Komplementär die Beschwerde eingebracht hat.

Der Vorlageantrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO. Er ist somit grundsätzlich **schriftlich** einzubringen.

Nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO kann der Antrag mündlich gestellt werden. Nach § 86a BAO in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 kann er auch unter Verwendung eines Telekopierers eingebracht werden. Die Stellung im Wege von FinanzOnline ist nach Maßgabe der hierfür geltenden Bestimmungen zulässig.

Die BAO enthält für den Vorlageantrag keine speziellen Inhaltserfordernisse. Er muss somit nicht begründet werden (vgl. zB VwGH 28.11.2000, 97/14/0032).

Wegen der „Vorhaltswirkung“ von Beschwerdeentscheidungen (vgl. zB VwGH 23.9.2005, 2003/15/0147) wird es jedoch vielfach für die Partei (§ 78 BAO) zweckmäßig sein, auf in der Beschwerdeentscheidung erfolgte Sachverhaltsannahmen zu reagieren.

Nicht zuletzt wegen § 270 BAO (kein Neuerungsverbot) können Bescheidbeschwerden in Vorlageanträgen erweitert oder eingeschränkt werden.

Im Vorlageantrag kann gestellt werden

- der Antrag auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO),
- der Antrag auf mündliche Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO).

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus (zB VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Wird ein Vorlageantrag vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gestellt, so ist er wirkungslos (zB VwGH 25.11.1999, 99/15/0136; er ist nach diesem Erkenntnis diesfalls nur dann wirksam, wenn er nach Zustellung der separaten Begründung der Beschwerdevorentscheidung eingebracht wird).

4.6. Rechtswirkungen, Erledigung des Vorlageantrages

Durch einen zulässigen (wirksamen) und fristgerechten Vorlageantrag wird die Beschwerde wieder unerledigt. Der Vorlageantrag beseitigt jedoch nicht die Beschwerdevorentscheidung aus dem Rechtsbestand.

Erst die abschließende Erledigung der Bescheidbeschwerde verdrängt die Beschwerdevorentscheidung.

Vorlageanträge sind **zurückzuweisen**, wenn sie

- unzulässig sind (zB bei mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters, bei Einbringung vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung, bei Verzicht auf die Stellung eines Vorlageantrags) oder
- nicht fristgerecht eingebracht sind.

Die Zurückweisung obliegt dem Verwaltungsgericht. Sie hat mit Beschluss zu erfolgen.

4.7. Weitere Rechtsfolgen des Vorlageantrages (§ 300 BAO)

4.7.1. Unzuständigkeit der Abgabenbehörde

Ab Stellung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO (Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben (§ 300 Abs. 1 erster Satz BAO).

Solche Abänderungen oder Aufhebungen sind beispielsweise auf die §§ 193, 293, 293b, 295, 295a, 299 und 303 BAO gestützte Maßnahmen. Eine solche Maßnahme ist auch die Erlassung eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) trotz mit Beschwerde angefochtener Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (§ 21 Abs. 3 UStG 1994).

Diese vorübergehende Unzuständigkeit der Abgabenbehörde dauert nur solange, als Bescheide beim Verwaltungsgericht angefochten sind. Sie endet daher vor allem durch Erlassung des Erkenntnisses (§ 279 BAO).

4.7.2. Aufhebung gemäß § 300 BAO

In § 300 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 BAO ist eine Ausnahme der vorübergehenden Unzuständigkeit der Abgabenbehörde vorgesehen.

Mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide (und allfällige Beschwerdeentscheidungen), deren Spruch sich als nicht richtig erweist, können (nach dem zweiten Satz des § 300 Abs. 1 BAO) von der Abgabenbehörde nur dann aufgehoben werden,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und
- c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

Die Zustimmungserklärung (§ 300 Abs. 1 lit. a BAO) unterliegt nicht der Entscheidungspflicht. Sie begründet keinen Rechtsanspruch des Beschwerdeführers auf Aufhebung durch die Abgabenbehörde.

Die Frist des § 300 Abs. 2 lit. c BAO ist eine behördliche Frist im Sinn des § 110 Abs. 2 BAO (somit verlängerbar).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 300 Abs. 3 BAO).

5. Hinweise

Nach **§ 85d ZollR-DG** (idF FVwGG 2012) sind die Regelungen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO nicht anzuwenden.

Besteht ein zweistufiger Instanzenzug für Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinden, so richtet sich das Berufungsverfahren nach § 288 BAO, wobei die §§ 262 bis 264 BAO (Beschwerdevorentscheidung, Vorlageantrag) im Beschwerdeverfahren nicht anzuwenden sind.

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansichten des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

Dieser Erlass ersetzt (ab 1. Jänner 2014) folgende Erlässe:

- Formalentscheidungen von Berufungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, BMF-010103/0056-VI/2006 vom 6. Juli 2006, AÖFV Nr. 216/2006,
- Berufungsvorentscheidungen, BMF-010103/0081-VI/2006, vom 30. Oktober 2006, AÖFV Nr. 273/2006.