

Die Beschwerdeverfahrensentscheidung

Christian Lenneis

- I. Historischer Abriss**
- II. Zweck von Berufungs-(Beschwerde-)verfahrensentscheidungen**
- III. Ab 1.1.2014 geltende Rechtslage**
 - A. Allgemeines
 - B. Zwingende Beschwerdeverfahrensentscheidung
 - C. Säumnisbeschwerde bei unterbliebener Beschwerdeverfahrensentscheidung
 - D. Beschwerdeverfahrensentscheidung bei Formalerledigungen
 - E. Meritorische Beschwerdeverfahrensentscheidung
 - 1. Abänderung
 - 2. Aufhebung
 - 3. Abweisung
 - F. Rücknahme der Beschwerde oder des Vorlageantrages
 - G. Keine zweite Beschwerdeverfahrensentscheidung
- IV. Resümee**

I. Historischer Abriss

Die Möglichkeit der Erlassung von Rechtsmittelentscheidungen durch dieselbe Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, hat im Abgabenverfahren eine lange Tradition.¹ Schon in § 229 der Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931, dRGBI 1931, I 161, (RAO) war gegen Entscheidungen der Finanzämter der Einspruch eingeräumt, über die das Finanzamt selbst zu entscheiden hatte. Gem § 263 Abs 1 RAO stand gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes die Berufung zu.

Auch im Abgabenrechtsmittelgesetz (AbgRG), BGBl 1949/60, war die Erlassung eines sog „Einspruchsbescheides“ vorgesehen. § 41 Abs 1 zweiter und dritter Satz AbgRG lautete:

Liegt weder ein Grund zur Zurückweisung noch ein Anlaß zur Zurückstellung wegen Formgebrechen vor, so kann das Finanzamt über die Berufung durch Einspruchsbescheid vorläufig entscheiden. Der Einspruchsbescheid wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung, es sei denn, daß derjenige, der die Berufung eingelegt hat, binnen zwei Wochen nach Zustellung des Einspruchsbescheides die Entscheidung des Berufungssenates (der Finanzlandesdirektion) beantragt.

Diese Bestimmung wurde modifiziert in § 276 BAO übernommen, der in der Stammfassung BGBl 1961/194 wie folgt lautete (Abs 1 erster und zweiter Satz):

Liegt ein Anlaß zur Zurückweisung (§ 273) nicht vor und sind etwaige Formgebrechen und inhaltliche Mängel behoben (§§ 85 Abs. 2 und 275), so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder die Berufung als unbegründet abweisen. Ein solcher Bescheid wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung, es sei denn, daß der Berufungswerber binnen der unerstrekbaren Frist von zwei Wochen nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

An wesentlichen inhaltlichen Änderungen sind seitdem zu nennen:

- Ausdehnung der Frist für die Stellung eines Vorlageantrages auf einen Monat, Möglichkeit der Fristverlängerung;
- die Berufungsvorentscheidung verliert durch die Einbringung eines Vorlageantrages nicht ihre Wirkung; verbunden damit wurde die Möglichkeit geschaffen, auch den Vorlageantrag zurückzunehmen;
- Ermöglichung der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung.

Erst 1990 wurde das Instrument der Berufungsvorentscheidung (allerdings keineswegs völlig ident) in andere Verwaltungsverfahrensgesetze, und zwar in § 64a AVG und § 51b VStG, übernommen. Auch das ab 1.1.2014 geltende Bundesgesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte (Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz – VwGVG) sieht in § 14 die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor, die allerdings im Ermessen der Behörde steht und nur innerhalb einer Frist von zwei Monaten erlassen werden darf.

¹ S Stoll, BAO-Kommentar, 2706.

II. Zweck von Berufungs-(Beschwerde-)vorentscheidungen

Abgabenverfahren sind Massenverfahren. Eine nicht geringe Anzahl von Bescheiden sind aufgrund von Fehlern des Steuerzahlers beim Ausfüllen der Steuererklärung oder von Fehlern des Finanzamtes bei Übernahme der Daten unrichtig. Es würde einen vollkommen unnötigen Verwaltungsaufwand bewirken, müssten die daraus resultierenden regelmäßig äußerst einfachen Rechtsmittel stets dem UFS bzw dem BFG vorgelegt werden. Hinzu kommt, dass eine stattgebende BVE im Gegensatz zu einer stattgebenden Berufungsentcheidung (einem stattgebenden Erkenntnis) nicht begründet sein muss. Somit trägt das sehr effektive Instrument der BVE im hohen Ausmaß zur Verfahrensbeschleunigung bei.

III. Ab 1.1.2014 geltende Rechtslage

A. Allgemeines

Durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz, BGBl I 2013/14, war es aufgrund der Schaffung des Bundesfinanzgerichtes erforderlich, Bestimmungen der BAO anzupassen. Die Änderungen der BAO gehen allerdings wesentlich über die Minimalerfordernisse hinaus. Auch die Berufungsvorentscheidung ist hiervon betroffen; sie wurde nicht nur in „Beschwerdevorentscheidung“ umbenannt – die gängige Abkürzung „BVE“ bleibt allerdings unverändert –, sondern einer durchgehenden Systemumgestaltung unterzogen.

Die vor dem 1.1.2014 in § 276 BAO geregelten Bestimmungen bezüglich Berufungsvorentscheidung und Vorlageantrag wurden sprachlich und systematisch gestrafft in die §§ 262–264 BAO übernommen und lauten nunmehr wie folgt:

9. Beschwerdevorentscheidung

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

(2) Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat zu unterbleiben,

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

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

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

§ 263. (1) Ist in der Beschwerdevorentscheidung die Bescheidbeschwerde

- a) weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) In der Beschwerdevorentscheidung ist auf das Recht zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) hinzuweisen.

(3) Eine Beschwerdevorentscheidung wirkt wie ein Beschluss (§ 278) bzw. ein Erkenntnis (§ 279) über die Beschwerde.

(4) § 281 gilt sinngemäß für Beschwerdeverentscheidungen; § 281 Abs. 2 allerdings nur, soweit sich aus der in § 278 Abs. 3 oder in § 279 Abs. 3 angeordneten Bindung nicht anderes ergibt.

10. Vorlageantrag

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

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

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

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

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

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

B. Zwingende Beschwerdeverentscheidung

Bislang war die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung in das Ermessen der Abgabenbehörde erster Instanz gestellt.² Eine Direktvorlage der Berufung an den UFS war daher grundsätzlich möglich und erfolgte insbesondere dann, wenn anzunehmen war, dass sich der Berufungswerber mit einer abweisenden Entscheidung nicht zufriedengeben würde, wenn ein Vorjahr bereits vorgelegt war oder die Verfassungswidrigkeit einer Norm behauptet wurde.³

Nunmehr hat grundsätzlich eine zwingende Beschwerdeverentscheidung zu erfolgen (§ 262 Abs 1 BAO). Nach § 262 Abs 2–4 BAO hat aber in drei Fällen die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben:

- wenn dies in der Bescheidbeschwerde⁴ beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt⁵;

2 Im Zollbereich war allerdings schon bisher nach § 85b Abs 2 ZollR-DG in der bis 31.12.2013 geltenden Fassung eine zwingende Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

3 S Erlass des BMF, AÖFV 1990, 178.

4 Verspätet wäre also etwa ein in einem ergänzenden Schriftsatz gestellter Antrag (*Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 220). Lässt die Abgabenbehörde allerdings die Dreimonatsfrist verstreichen, muss sie trotz rechtzeitig gestelltem Antrag eine Beschwerdeverentscheidung erlassen. Wird ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten, wird ein Antrag nur dann wirksam sein, wenn er von allen Beschwerdeführern gestellt wird (*Ritz/Koran*, aaO).

5 Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP, 18: „Dies kommt etwa in Betracht, wenn mit Beschwerde die Rechtswidrigkeit einer vom Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass vertretenen Rechtsansicht behauptet wird und daher eine Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zweckmäßiger ist (weil auf eine abweisende Beschwerdeverentscheidung voraussichtlich mit Vorlageantrag reagiert wird)“.

- wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzswidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird;
- wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.⁶

Der Zweck der nunmehr zwingenden Beschwerdeentscheidung ist zum einen darin zu sehen, dass durch eine ausreichend begründete und rechtlich fundierte Beschwerdeentscheidung Vorlagen vermieden werden können, wodurch eine Entlastung des Bundesfinanzgerichtes eintritt. Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass für einen Vorlageantrag keine speziellen Inhaltsvoraussetzungen vorgesehen sind, er nicht begründet sein muss und somit nie (materiell) mangelhaft sein kann. Dabei ist allerdings zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH einer Beschwerdeentscheidung nach Einbringung eines Vorlageantrages Vorhaltscharakter zukommt.⁷ Dies bedeutet, dass den in der Beschwerdeentscheidung angenommenen Sachverhaltselementen im Vorlageantrag bzw. allenfalls in einem rechtzeitig eingebrachten ergänzenden Schriftsatz entgegengetreten werden muss, da sonst die unwidersprochen gebliebenen Sachverhaltsannahmen im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommen werden können. Eine oft zeitraubende amtswegige Ermittlung seitens des BFG ist somit entbehrlich, wodurch ebenfalls ein Beschleunigungseffekt eintreten kann.

Sollte der Beschwerdeführer in der Bescheidbeschwerde lediglich zB die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet haben, müsste die Abgabenbehörde die Beschwerde sofort dem BFG vorlegen. Der Beschwerdeführer könnte allerdings aufgrund des mangelnden Neuerungsverbots (§ 270 BAO) nach der Beschwerdevorlage das Beschwerdebegehren um Punkte ausdehnen, die nichts mit der behaupteten Verfassungswidrigkeit zu tun haben, und so die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung aushebeln.

C. Säumnisbeschwerde bei unterbliebener Beschwerdeentscheidung

Die hier angesprochene in § 284 BAO enthaltene Säumnisbeschwerde entspricht inhaltlich in den wesentlichen Punkten dem bisherigen in § 311 BAO geregelten Devolutionsantrag. Da jedoch Voraussetzung hierfür die Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde (erster Instanz) ist und war, war nach der bisherigen Rechtslage im Berufungsverfahren ein Devolutionsantrag ausgeschlossen, da Berufungsbehörde der

6 Nach § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen (also auch das BMF, s § 49 BAO), Bescheidbeschwerden an die Verwaltungsgerichte zulässig. An Bescheiden, die von BMF erlassen werden, sind zB zu nennen: § 26 Abs 2 BAO (keine unbeschränkte Steuerpflicht unter bestimmten Voraussetzungen), § 48 BAO (Ausnahme von der inländischen Besteuerung), § 103 EStG (Zuzugsbegünstigung), § 187 Abs 1 FinStrG (Gnadenrecht).

7 S zB VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115: „Da der Berufungsvorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Vorhaltscharakter zukommt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0176, oder vom 30. April 2003, Zl. 99/13/0251), ist auch der Vorschrift des § 183 Abs. 4 BAO entsprochen worden, wonach den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.“ S weiters die Judikaturangaben in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 276 E 11 ff.

Unabhängige Finanzsenat war, dem daher Säumigkeiten der Abgabenbehörden erster Instanz funktionell zuzurechnen waren. Dies bedeutet, dass bei Säumigkeiten im Berufungsverfahren nur die Möglichkeit bestanden hat, eine Säumnisbeschwerde beim VwGH einzubringen.⁸

Aufgrund der Trennung von Gericht und Verwaltungsbehörde sowie wegen der grundsätzlichen Verpflichtung der Abgabenbehörden, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, kann nunmehr die Abgabenbehörde im Beschwerdeverfahren säumig werden, weshalb auch die Einbringung einer Säumnisbeschwerde beim BFG in Betracht kommt.

Das BFG hat hierüber mit Erkenntnis zu entscheiden, kann aber dieses Erkenntnis „*vor-erst auf die Entscheidung einzelner Rechtsfragen beschränken und der Abgabenbehörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiermit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen*“ (§ 284 Abs 5 BAO). Erst dann, wenn die Abgabenbehörde dem Auftrag nicht nachkommt, entscheidet das BFG über die Beschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst. Nachteilig für den Beschwerdeführer ist dabei allerdings, dass dadurch eine Verkürzung des Instanzenzugs eintritt.

D. Beschwerdeentscheidung bei Formalerledigungen

Nach bisheriger Rechtslage hatten die Abgabenbehörden für den Fall, dass eine Berufung

- wegen Verspätung oder Unzulässigkeit zurückzuweisen,
- wegen Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages als zurückgenommen zu erklären oder
- wegen Zurücknahme oder Entsprechung des Berufungsbegehrens durch einen an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid als gegenstandslos zu erklären war,

Bescheide *sui generis* zu erlassen. Diese Bescheide waren wiederum mit Berufung anfechtbar, erst diese Berufung konnte mit Berufungsvorentscheidung erledigt oder direkt dem UFS vorgelegt werden. Kam die Berufungsbehörde zur Ansicht, dass der angefochtene Bescheid zu Unrecht erlassen wurde, war er mittels Berufungsentscheidung aufzuheben. Sodann mussten die Abgabenbehörden über die ursprüngliche nun wieder aufliebende Berufung materiell entscheiden.

Nunmehr haben derartige Formalerledigungen ebenfalls mittels Beschwerdeentscheidung zu erfolgen (s §§ 260, 261 BAO). Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 18 soll dies nach dem Vorbild der §§ 64a Abs 1 und 66 Abs 4

8 Nach der jüngeren Judikatur des VwGH (s Beschluss 26.4.2012, 2012/15/0048 mwN) „*beginnt die Frist des § 27 Abs. 1 VwGG, in jenen Fällen, in denen den unabhängigen Finanzsenat die Pflicht zur Entscheidung über die Berufung trifft, grundsätzlich dann zu laufen, wenn entweder die Berufung bei dem die Entscheidungspflicht treffenden unabhängigen Finanzsenat eingebracht wird, eine bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebrachte Berufung (ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung) dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wird, oder wenn unter den Voraussetzungen des § 276 Abs. 6 letzter Satz BAO eine Vorlageerinnerung bei ihm einlangt*“.

AVG der Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens dienen. Dies trifft insofern zu, als bei Erlassung eines Bescheides *sui generis* eine weitere Beschwerde und in der Folge regelmäßig eine zwingende Beschwerdevorentscheidung erforderlich wäre.

Der gewünschte Beschleunigungseffekt tritt aber wohl nur dann ein, wenn das BFG den angefochtenen Bescheid bestätigt. Sollte das BFG allerdings die Ansicht vertreten, dass beispielsweise der vom Finanzamt angenommene Zurückweisungsgrund nicht vorliegt, wird die Abgabenbehörde die materielle Richtigkeit der angefochtenen Bescheide naturgemäß noch nicht überprüft haben. Das BFG müsste in diesem Fall die bisher unterbliebenen Ermittlungen nachholen, was die damit verbundene Mehrarbeit auf das BFG verschiebt und überdies für den Beschwerdeführer faktisch eine Verkürzung des Instanzenzuges bewirkt. Möglich wäre aber diesfalls eine Kassation nach § 278 BAO.

Ferner wurde auch der Bereich der Gegenstandsloserklärung erweitert. Bislang war diese in Fällen, in denen ein nachfolgender Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trug, nur dann möglich, wenn dieser nachfolgende Bescheid **an die Stelle**⁹ des angefochtenen Bescheides getreten, nicht aber bloß hinzugetreten ist.¹⁰ § 261 Abs 1 lit b BAO dehnt dies nun auch auf Bescheide aus, die den angefochtenen Bescheid abändern oder aufheben, also insbesondere auf Berichtigungsbescheide nach §§ 293, 293a und 293b BAO, Änderungsbescheide nach § 295a BAO sowie Bescheide, mit denen (ausnahmsweise) der angefochtene Bescheid ohne gleichzeitige Erlassung eines neuen Sachbescheides aufgehoben wird.¹¹ Ferner ist eine bisher mögliche teilweise Gegenstandsloserklärung („soweit dem Berufungsbegehren Rechnung getragen wird“) nunmehr ausgeschlossen.¹²

§ 261 Abs 2 BAO sieht schließlich eine Gegenstandsloserklärung für den Fall vor, dass einer Bescheidbeschwerde gegen einen gem § 299 Abs 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO bewilligenden oder verfügenden Bescheid entsprochen wird; die gegen den neuen Sachbescheid gerichteten Beschwerden sind diesfalls als gegenstandslos zu erklären. Nach bisheriger Rechtslage war die Berufung gegen den neuen Sachbescheid als unzulässig geworden zurückzuweisen, da dieser durch die Aufhebung des Aufhebungs- oder Wiederaufnahmescheides nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.¹³

Seitens des BFG erfolgt die Formalerledigung von Beschwerden mittels beim VwGH (mit Revision) und beim VfGH (mit Beschwerde) anfechtbarem Beschluss.

E. Meritorische Beschwerdevorentscheidung

Hat keine Formalerledigung zu erfolgen, ist über die Beschwerde meritorisch zu entscheiden (§ 263 Abs 1 BAO).

9 S Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013) § 261 Anm 2.

10 Ritz, BAO⁴, § 274 aF, Tz 3.

11 ZB Aufhebung eines angefochtenen Zwangsstrafenbescheides nach § 299 BAO, weil die zu erzwingende Leistung zum Zeitpunkt der Erlassung des Zwangsstrafenbescheides bereits erbracht war.

12 Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 219.

13 ZB VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071.

Die BAO kennt unverändert drei materielle Erledigungsarten:

- Abänderung des angefochtenen Bescheides (in jeder Richtung),
- Aufhebung des angefochtenen Bescheides,
- Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

1. Abänderung

Unter „Abänderung“ kann eine volle oder teilweise Stattgabe der Beschwerde sowie auch eine Abänderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (*reformatio in peius* – Verböserung) subsumiert werden, aber auch beispielsweise eine Abweisung des eigentlichen Beschwerdebegehrens mit gleichzeitiger Abänderung zu Gunsten des Beschwerdeführers oder eine Stattgabe der Beschwerde mit gleichzeitiger Abänderung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Beschwerdeführers (sh. § 279 Abs 1 BAO).

Die Abänderungsbefugnis ist begrenzt durch die „Sache“ des angefochtenen Bescheides¹⁴; nach der Judikatur ist beispielsweise

- der Ersatz eines endgültigen durch einen vorläufigen Bescheid und umgekehrt;¹⁵
- die Umwandlung eines Feststellungs- in einen Nichtfeststellungsbescheid und umgekehrt;¹⁶
- Berichtigungen von im angefochtenen Bescheid unterlaufenen Fehlern, die den Tatbestand des § 293 BAO erfüllen würden;¹⁷
- Abstandnahme von der Abgabefestsetzung nach § 206 lit b BAO¹⁸

zulässig.¹⁹

Unzulässig ist beispielsweise

- die erstmalige Vorschreibung einer Abgabe, was etwa auch dann vorliegt, wenn die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes keine Wirksamkeit erlangt hat;²⁰
- der Austausch des Bescheidadressaten²¹, sofern nicht ein bloßes Vergreifen in der Bezeichnung des Bescheidadressaten und somit ein gem § 293 Abs 1 BAO berichtigungsfähiger Fehler und nicht ein Umdeuten des Bescheidadressaten vorliegt;²²
- Austausch von Wiederaufnahmegründen²³, nicht aber die Ergänzung einer mangelhaften Begründung;²⁴

14 S Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 223.

15 ZB VwGH 12.12.2005, 2001/15/0004. Wird ein vorläufiger Bescheid aus anderen Gründen abgeändert und im Spruch der Entscheidung nicht ausdrücklich angeführt, dass die Vorläufigkeit bestehen bleibt, ist die Entscheidung endgültig ergangen.

16 ZB VwGH 8.11.1989, 85/13/0190.

17 In diesem Sinn VwGH 26.1.1995, 94/16/0058.

18 ZB UFS 18.5.2011, RV/0424-G/07.

19 S Ritz, BAO⁴, § 289 aF Tz 38 ff.

20 ZB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097.

21 VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228.

22 VwGH 25.5.1992, 91/15/0085.

23 ZB VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062.

24 VwGH 30.11.1999, 94/14/0124.

- Gleiches gilt sinngemäß bei Aufhebungsbescheiden nach § 299 BAO;²⁵
- Abänderung der Zurückweisung eines Wiederaufnahmeantrags in eine Abweisung;²⁶
- Vornahme einer Artfortschreibung in einer Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Wertfortschreibungsbescheid;²⁷
- Austausch des Haftungstatbestandes bei Haftungsbescheiden;²⁸
- Austausch des Gebührentatbestandes bei Gebührenbescheiden.²⁹

Grenzen der Änderungsbefugnis ergeben sich weiters aus der Bindung an Grundlagen- bzw grundlagenähnliche Bescheide (s § 252 BAO), der Bindung an Vorfragen (§ 116 BAO), aus den §§ 209 Abs 3, 278 Abs 3 und 279 Abs 3 BAO sowie aus § 63 Abs 1 VwGG und § 87 Abs 2 VfGG³⁰.

2. Aufhebung

Der angefochtene Bescheid ist dann aufzuheben, wenn er nicht hätte ergehen dürfen.³¹ Es handelt sich dabei somit um eine meritorische Entscheidung.

Von der Fülle der in Betracht kommenden Möglichkeiten seien beispielsweise genannt:

Aufhebungen von zu Unrecht (mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen) erlassenen Aufhebungsbescheiden nach § 299 BAO³², Wiederaufnahmsbescheiden nach § 303 BAO³³ oder Zwangsstrafenbescheiden nach § 111 BAO; weiters Bescheide, die trotz eingetretener Verjährung³⁴ oder Unzuständigkeit³⁵ der Abgabenbehörde erlassen worden sind, sowie Bescheide nach § 295 Abs 1 BAO, wenn sie auf keinem wirksam erlassenen Grundlagenbescheid beruhen³⁶, und antragsgebundene Bescheide, wenn ihnen kein Antrag zugrundliegt oder der Antrag (zB auf Veranlagung nach § 41 Abs 2 EStG) zurückgenommen wurde.³⁷

3. Abweisung

Durch die Abweisung einer Bescheidbeschwerde wird der Spruch des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde bestätigt. Soll also das Erkenntnis des BFG dem Inhalt einer abändernden Beschwerdevorentscheidung entsprechen, muss der angefochtene Bescheid abgeändert (und nicht die Beschwerde abgewiesen) werden.³⁸

25 VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119.

26 VwGH 2.3.2006, 2005/15/0125; s aber VwGH 16.12.1998, 93/13/0307: Dadurch, dass die belangte Behörde die Berufung nicht zurückgewiesen, „sondern eine für den Beschwerdeführer günstigere meritorische Berufungsentscheidung getroffen hat, wurde der Beschwerdeführer in keinem subjektiven öffentlichen Recht verletzt.“

27 VwGH 31.10.2000, 98/15/0168.

28 VwGH 10.4.1997, 94/15/0218 mwN.

29 VwGH 3.6.1993, 92/16/0174 mwN.

30 S Ritz, BAO⁴, § 289 aF Tz 43.

31 Hiervon zu trennen ist die nunmehr in § 278 Abs 1 BAO geregelte, den Verwaltungsgerichten vorbehaltene Kassation, die bei Unterlassung von Ermittlungen durch die Abgabenbehörden erfolgen kann.

32 ZB VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071.

33 ZB VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104.

34 ZB VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004.

35 ZB VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043.

36 ZB VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294 mwN.

37 ZB VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320.

38 S VwGH 27.2.2002, 97/13/0149.

Die Abweisung einer Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob ein mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmende Bescheid erlassen worden ist, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt.³⁹ Dabei muss nicht der gesamte Inhalt des angefochtenen Bescheides wiederholt werden.⁴⁰

F. Rücknahme der Beschwerde oder des Vorlageantrages

Sobald ein Vorlageantrag eingebracht worden ist, steht es dem Beschwerdeführer frei, entweder die Beschwerde oder aber den Vorlageantrag zurückzunehmen. Wird der Vorlageantrag zurückgenommen, wird die Beschwerdeentscheidung im vollen Umfang rechtswirksam. Der Beschwerdeführer wird diese Variante dann wählen, wenn die Beschwerdeentscheidung teilweise stattgebend gewesen ist. War sie allerdings verbösernd, ist er besser beraten, die Beschwerde zurückzunehmen, da dann der für den Beschwerdeführer günstigere Erstbescheid wieder in den Rechtsbestand tritt und die Beschwerdeentscheidung daraus ausscheidet.

Will die Abgabenbehörde diese Konsequenzen vermeiden, könnte sie bei offener Beschwerde den angefochtenen Bescheid nach § 299 Abs 1 BAO aufheben und damit einen neuen (verbösernden) Erstbescheid verbinden; die Beschwerde gilt gem § 253 BAO auch als gegen diesen Bescheid gerichtet. Erst danach wird über die nun gegen den neuen (verbösernden) Erstbescheid gerichtete Beschwerde mittels Beschwerdeentscheidung abgesprochen. Durch die Rücknahme des Vorlageantrages würde dieser verbösernde Bescheid in den Rechtsbestand eintreten und nicht der bereits gem § 299 Abs 1 BAO aufgehobene ursprüngliche (günstigere) Erstbescheid.

Diese Methode hat für die Abgabenbehörde allerdings den Nachteil, dass auch gegen den Aufhebungsbescheid eine Rechtsmittelmöglichkeit eröffnet wird.

G. Keine zweite Beschwerdeentscheidung

Eine in vielen Fällen zur Verfahrensbeschleunigung beitragende zweite Beschwerdeentscheidung ist nun nicht mehr möglich. An deren Stelle könnte allerdings die eine völlig neue Rechtslage darstellende Bestimmung des § 300 BAO treten, auf die an dieser Stelle daher näher eingegangen sei.

Bisher ließ nach § 276 Abs 6 BAO die Vorlage der Berufung das Recht zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung sowie anderer das Berufungsverfahren abschließenden Erledigungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz unberührt.

Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen⁴¹, die gegen eine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes zur Abänderung (Änderung, Berichtigung) oder Aufhebung (etwa nach § 299 BAO oder im Wege des § 303 BAO) eines Bescheides sprechen, wurde eine solche konkurrierende Zuständigkeit im ersten

39 ZB VwGH 23.2.2011, 2008/13/0115; Ritz, BAO⁴, § 289 aF Tz 47 f.

40 S VwGH 22.5.1996, 96/16/0023 mwN.

41 Vgl zB Tanzer, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1, 40.