

30. Oktober 2006

BMF-010103/0081-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Berufungsvorentscheidungen

*Berufungsvorentscheidungen, Ermessen, Änderungsbefugnis, Vorlageantrag,
Vorlageerinnerung*

1. Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 1 BAO)

1.1. Vorrang von Formalentscheidungen

Berufungsvorentscheidungen dürfen nur erlassen werden, wenn keine Formalentscheidung (zB Zurückweisung gemäß § 273 BAO) über die Berufung zu ergehen hat.

Siehe auch Erlass vom 6. Juli 2006 zu Formalerledigungen von Berufungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, BMF-010103/0056-VI/2006, AÖF Nr. 216/2006.

Berufungsvorentscheidungen sind weiters unzulässig, solange Aussetzungen gemäß § 281 BAO wirksam sind oder solange § 38a Abs. 3 lit. a VwGG der Berufungserledigung entgegensteht.

§ 38a VwGG regelt die Rechtsfolgen von Beschlüssen des VwGH für den Fall gleichartiger Rechtsfragen in einer erheblichen Anzahl von Verfahren. Nach § 38a Abs. 3 Z 1 lit. a VwGG dürfen nur solche Handlungen vorgenommen oder Entscheidungen und Verfügungen getroffen werden, die durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten.

Während eines Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 234 EG) hat im betreffenden Berufungsverfahren keine Berufungsvorentscheidung zu ergehen.

1.2. Ermessen, Normzweck

Die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen liegt im Ermessen der Abgabenbehörde erster Instanz (zB VwGH 13.10.1993, 91/13/0058; VwGH 25.11.1999, 99/15/0136).

Normzweck des § 276 Abs. 1 BAO ist die Beschleunigung von Berufungsverfahren. Daher wird eine Berufungsvorentscheidung grundsätzlich nur dann zu erlassen sein, wenn damit zu rechnen ist, dass hiedurch das Berufungsverfahren beendet ist, somit insbesondere bei voller Stattgabe der Berufung.

Vollinhaltliche Abweisungen von Berufungen sind mit dem genannten Normzweck grundsätzlich nicht vereinbar. Sie werden somit im Allgemeinen zu unterlassen sein.

Die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, um die Partei davon abzuhalten, "Anlassfall" beim VfGH zu werden, wäre rechtswidrig.

1.3. Entscheidungsbefugnis

Die Entscheidungsbefugnis bei Berufungsvorentscheidungen umfasst die

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

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 Abs. 4 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 Verfügung der 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.

Die **Abänderungsbefugnis** entspricht jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 BAO); sie besteht nur innerhalb der Sache, somit der Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz 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 im erstinstanzlichen Bescheid 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 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 einheitliche und gesonderte 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 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).

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

Beispiele:

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.

Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) fehlt der Abspruch, ob die dort ausgewiesenen Verluste vortragsfähig sind.

Im Berufungsverfahren 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 Berufungspunkte und das Berufungsbegehren hinausgehend abgeändert werden; dies gilt zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Berufungswerbers (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192, 0193). Eine "Verböserung" ist somit zulässig (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.

Die **Abweisung** der Berufung 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 29.6.2000, 2000/13/0042; VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048).

Der Abspruch, die Berufung 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 Berufung ändert nichts an der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung (zB VwGH 27.2.2002, 97/13/0149).

1.4. Maßgebende Sach- und Rechtslage

Die Berufungsvorentscheidung hat grundsätzlich die **Sach- und Rechtslage** im Zeitpunkt ihrer Erlassung zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Daher sind beispielsweise in der Berufungsvorentscheidung 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),
- nachträglich unrichtig gewordene Verbuchungen der Gebärung (im Sinn des § 293a BAO; siehe Richtlinien für die Abgabeneinhebung – RAE Rz 2005),
- ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO (siehe RAE Rz 978).

Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten ua. für Berufungen gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO). Dort sind bei der meritorischen Berufungserledigung 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 nachgeholte Befolgungen von Anordnungen (zB nachträgliche Einreichung der Abgabenerklärung) sind für die meritorische Berufungserledigung bedeutungslos.

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird (§ 280 BAO).

Daher sind beispielsweise Anträge, Verzichtserklärungen und ähnliche Anbringen, die nach Abgabenvorschriften bis zur Rechtskraft des betreffenden Bescheides zulässig sind, bei der Berufungserledigung zu berücksichtigen. Solche Abgabenvorschriften sind zB § 108c Abs. 3 EStG 1988, § 6 Abs. 3 UStG 1994, § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO, § 217 Abs. 7 BAO.

1.5. Zahlungsfristen (Fälligkeit, Nachfristen)

Berufungsvorentscheidungen treten zwar an die Stelle des angefochtenen Bescheides; dies ändert jedoch nichts an der Fälligkeit der festgesetzt gewesenen Abgaben (zB VwGH 16.9.1992, 88/13/0224).

Bei Abgabenbescheiden 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 Berufungsvorentscheidungen geltenden Änderungsbefugnis umfasst. Daher sind diese Zeitpunkte (und die Höhe hievon betroffener Beträge) abänderbar. Dies gilt nicht nur, wenn das Berufungsbegehren 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 erst mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag gemäß § 26 Abs. 2 letzter Satz Zustellgesetz wirksam wird).

Für aus Berufungsvorentscheidungen 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 Berufungserledigung 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).

1.6. Zweite Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 5 BAO)

Die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung liegt im **Ermessen** (vgl. § 276 Abs. 5 BAO).

Nach § 276 Abs. 5 BAO darf eine zweite Berufungsvorentscheidung nur erlassen werden,

- wenn sie dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt, oder
- wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmen und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen ist.

Die Zustimmung ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87 BAO) zu erklären (§ 276 Abs. 5 zweiter Satz BAO).

Diese Zustimmung kann bereits im Vorlageantrag erklärt werden. Sie kann auch später (zB während eines „Erörterungstermins“ im Sinn des § 279 Abs. 3 BAO) erfolgen.

Die zweite Berufungsvorentscheidung kann angefochten werden insbesondere

- mit Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO; siehe Abschnitt 2) oder
- mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO).

1.7. Form und Inhalt von Berufungsvorentscheidungen

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

Berufungsvorentscheidungen 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 Berufungsvorentscheidung erlassen hat) oder wenn als Bescheidadressat eine rechtlich nicht bzw. nicht mehr existente Person (Personengemeinschaft) genannt ist.

Berufungsvorentscheidungen sprechen über Berufungen ab. Sie haben daher die Berufung(en) zu bezeichnen (Datum und Gegenstand der Berufung bzw. der Berufungen, Namen des Berufungswerbers bzw. der Berufungswerber).

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

Die Begründung hat den Sachverhalt, den die Abgabenbehörde als erwiesen annimmt, anzuführen (vgl. zB VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116; VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102). 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 22.12.2004, 2000/15/0122; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0224). 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 25.3.2004, 2002/16/0290; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152). 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).

1.8. Berufungsvorentscheidung bei Beitritt zur Berufung

Bei Beitritt zu einer Berufung (nach den §§ 257 oder 259 BAO) haben Berufungsvorentscheidungen dem Berufungswerber 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 Berufungswerber (nicht jedoch auch gegenüber dem Beigetretenen) erlassen wird (zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028).

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

Im Fall des Beitrittes nach § 257 BAO begründet die Berufungsvorentscheidung gegenüber dem Beigetretenen keinen Abgabenzahlungsanspruch (vgl. zB VwGH 22.3.1999, 98/17/0192).

1.9. Zuständigkeit

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

Nach § 75 BAO berührt der Übergang der örtlichen Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide.

§ 75 BAO gilt für einen Übergang der sachlichen Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt sinngemäß (§ 52a Abs. 2 BAO). Ein solcher Übergang kann sich zB aus § 8 Abs. 2 AVOG (Änderung der Größenmerkmale bei einer GmbH) ergeben.

1.10. Verjährung

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

Berufungsvorentscheidungen sind Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches, somit Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO (vgl. zB VwGH 11.7.1995, 91/13/0145).

Zur Verlängerung der Bemessungsverjährungsfrist führen Bescheide auch dann, wenn sie später aufgehoben werden (zB Aufhebung einer Berufungsvorentscheidung 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 Berufungsvorentscheidungen.

Feststellungsbescheide (zB einheitliche und gesonderte 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 Berufungsvorentscheidungen.

1.10.2. Berufungsvorentscheidung nach Eintritt der Verjährung

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

§ 209a Abs. 1 BAO ist auch für Berufungsvorentscheidungen anwendbar.

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

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

§ 209a Abs. 1 BAO gilt auch für nach Aufhebung durch den VwGH erlassene (neuerliche) Berufungsentscheidungen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149).

Die Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO setzt nicht voraus, dass die Berufung vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Sie gilt auch dann, wenn sich die Berufung 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.

1.11. Folgen für Nebenansprüche

1.11.1. Verspätungszuschlag (§ 135 BAO)

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 Berufungsvorentscheidung 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, AÖF Nr. 128/2006.

1.11.2. Anspruchszinsen

Nachforderungen und Gutschriften (Differenzbeträge im Sinn des § 205 Abs. 1 BAO) an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind Bemessungsgrundlagen für die Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen, Gutschriftszinsen).

Änderungen dieser Bemessungsgrundlagen berühren die Rechtmäßigkeit der Anspruchszinsenbescheide nicht. Diese Bescheide sind als Folge solcher Änderungen nicht abzuändern.

Aus Berufungsvorentscheidungen resultierende Gutschriften oder Nachforderungen sind allerdings Differenzbeträge im Sinn des § 205 Abs. 1 BAO, als deren Folge diesbezügliche Zinsenbescheide zu ergehen haben.

1.11.3. Stundungszinsen

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 212 Abs. 2 letzter Satz BAO).

Solche Herabsetzungen sind sowohl Verminderungen der Abgabenfestsetzung als auch die (ersatzlose) Aufhebung der (von den Zahlungserleichterungen betroffenen) Abgabenbescheide.

Siehe auch RAE Rz 307 ff.

1.11.4. Aussetzungszinsen

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 212a Abs. 9 dritter Satz BAO).

Diese Berücksichtigung hat von Amts wegen zu erfolgen. Siehe auch RAE Rz 564 ff.

1.11.5. Säumniszuschläge

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 217 Abs. 8 BAO).

Eine Befristung des Antragsrechts ergibt sich mittelbar aus der Bemessungsverjährung. Es reicht, wenn der Antrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wird. Diesfalls ermöglicht § 209a Abs. 2 BAO die Abänderung bzw. Aufhebung betroffener Säumniszuschlagsbescheide auch noch nach Eintritt der Verjährung (zB RAE Rz 997).

2. Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 bis 4 BAO)

2.1. Befugnis, Form

Der Rechtsbehelf gegen eine Berufungsvorentscheidung ist der **Vorlageantrag** (§ 276 Abs. 2 BAO). Dies gilt auch für die Anfechtung einer zweiten Berufungsvorentscheidung (siehe Abschnitt 1.6).

Zur Stellung eines Vorlageantrages befugt sind

- der Berufungswerber,
- jeder, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt (§ 276 Abs. 2 zweiter Satz BAO),
- ferner derjenige, der einer Berufung beigetreten ist (VwGH 28.6.1995, 93/16/0030).

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften) wirken grundsätzlich allen Beteiligten gegenüber. Daher kann beispielsweise ein Kommanditist auch dann einen Vorlageantrag stellen, wenn der Komplementär die Berufung 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 iVm VO BGBl. Nr. 494/1991 kann er auch unter Verwendung eines Telekopierers eingebracht werden.

Die BAO enthält für den Vorlageantrag keine speziellen Inhaltserfordernisse. Er muss daher nicht begründet werden (vgl. zB VwGH 22.12.1993, 91/13/0128, 0133; VwGH 28.11.2000,

97/14/0032). Wegen der „Vorhaltswirkung“ von Berufungsvorentscheidungen (vgl. zB VwGH 23.9.2005, 2003/15/0147) wird es jedoch vielfach für die Partei (§ 78 BAO) zweckmäßig sein, etwa auf in der Berufungsvorentscheidung erfolgte Sachverhaltsannahmen zu reagieren.

Nicht zuletzt § 280 BAO (kein Neuerungsverbot, siehe Abschnitt 1.4) zufolge können Berufungen in Vorlageanträgen erweitert oder eingeschränkt werden. Dies gilt auch für einen nach Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung gestellten Vorlageantrag.

Die Möglichkeit, im Vorlageantrag die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) und/oder eine mündliche Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) zu beantragen, besteht unabhängig davon, ob der Vorlageantrag eine erste oder eine zweite Berufungsvorentscheidung betrifft.

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraus (zB VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Wird ein Vorlageantrag vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung 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 Berufungsvorentscheidung eingebracht wird).

2.2. Einbringungsbehörde

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

- bei der Abgabenbehörde, welche die Berufungsvorentscheidung erlassen hat,
- bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz,
- bei einer Änderung der (erstinstanzlichen) Zuständigkeit weiters bei der neu zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz.

2.3. Frist

Die Frist zur Stellung des Vorlageantrages beträgt **1 Monat** ab Zustellung der Berufungsvorentscheidung (nach § 276 Abs. 2 BAO).

Diese Monatsfrist ist auf Antrag **verlängerbar** (nach § 276 Abs. 4 zweiter Satz BAO iVm § 245 BAO). Die Verlängerung liegt im Ermessen.

Der Antrag auf Erstreckung der Frist hemmt die Vorlageantragsfrist (in sinngemäßer Anwendung des § 245 Abs. 3 zweiter Satz 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 § 276 Abs. 4 zweiter Satz BAO ist ua. § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Enthält die Berufungsvorentscheidung 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.

2.4. Zurücknahme des Vorlageantrags

Für Vorlageanträge ist § 256 BAO (Zurücknahme von Berufungen) sinngemäß anzuwenden.

Vorlageanträge können beispielsweise in einem „Erörterungstermin“ (§ 279 Abs. 3 BAO) zurückgenommen werden. Die Zurücknahme hat schriftlich oder mündlich („zur Niederschrift“) zu erfolgen.

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

Bei Zurücknahme des Vorlageantrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt werden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge (§ 276 Abs. 3 zweiter Satz BAO).

2.5. Verzicht

Ein Verzicht auf die Einbringung eines Vorlageantrages ist möglich (in sinngemäßer Anwendung des § 255 BAO).

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

Der Verzicht kann auch vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung rechtswirksam abgegeben werden. Dies setzt voraus, dass aus der Verzichtserklärung (Niederschrift)

hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt der zu erwartenden Berufungsvorentscheidung (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 daher mit Bescheid zurückzuweisen. Hiefür ist sowohl die Abgabenbehörde erster als auch jene zweiter Instanz zuständig.

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

2.6. Rechtswirkungen, Erledigung des Vorlageantrages

Durch einen zulässigen (wirksamen) und fristgerechten Vorlageantrag wird die Berufung wieder unerledigt. Der Vorlageantrag beseitigt jedoch nicht die Berufungsvorentscheidung aus dem Rechtsbestand. Erst die abschließende Berufungserledigung (zB Berufungsentscheidung nach § 289 Abs. 2 BAO) verdrängt die Berufungsvorentscheidung.

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 sowohl der Abgabenbehörde erster als auch jener zweiter Instanz.

3. Vorlageerinnerung

Erfolgt innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung der Berufung oder des Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster Instanz weder eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz, noch eine Aussetzung der Berufung nach § 281 BAO oder eine Verständigung von der Vorlage der Berufung, so kann eine Partei (§ 78 BAO) bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sie die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und Angaben über die Einbringung der Berufung enthält (§ 276 Abs. 6 zweiter Unterabsatz BAO).

Maßgebend für die Zweimonatsfrist ist der Tag der Einbringung der Berufung bzw. des Vorlageantrages (nicht der Zeitpunkt des jeweiligen Einlangens).

Die Befugnis zur Einbringung einer Vorlageerinnerung kommt allen Parteien (im Sinn des § 78 BAO) des Berufungsverfahrens zu.

Bei gegen Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) gerichteten Berufungen ist somit auch jeder Beteiligte (zB jeder Gesellschafter der KG) hiezu berechtigt; dies etwa auch dann, wenn die Berufung von der KG eingebracht wurde.

Diese Befugnis haben weiters diejenigen, die einer Berufung (gemäß § 257 BAO oder § 259 BAO) beigetreten sind.

Die Vorlageerinnerung hat dieselben Rechtsfolgen wie die Berufungsvorlage (im Sinn des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO). Sie berührt (nach § 276 Abs. 8 erster Satz BAO) das Recht der Abgabenbehörde erster Instanz zur Erlassung von Berufungsvorentscheidungen ebenso wenig wie das Recht zur Erlassung von Formalentscheidungen über die Berufung (zB Zurückweisung der Berufung gemäß § 273 BAO, Gegenstandsloserklärung gemäß § 274 BAO, Zurücknahmebescheid gemäß § 275 BAO) sowie von Verfügungen der Aussetzung gemäß § 281 BAO.

Erlangt die Abgabenbehörde erster Instanz Kenntnis von der Einbringung einer Vorlageerinnerung (zB durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz), so hat sie (§ 276 Abs. 8 zweiter Satz BAO zufolge) die Abgabenbehörde zweiter Instanz unverzüglich (unter Anschluss einer Ausfertigung des Bescheides) zu verständigen von

- Berufungsvorentscheidungen,
- Formalerledigungen der Berufung (gemäß den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273, 274 und 275 BAO),
- Verfügungen der Aussetzung gemäß § 281 BAO.

Durch die Einbringung einer Vorlageerinnerung bleibt weiters unberührt die nach § 276 Abs. 6 zweiter Satz BAO bestehende Verpflichtung der Abgabenbehörde erster Instanz, die Parteien (§ 78 BAO) vom Zeitpunkt der (tatsächlichen) Vorlage der Berufung unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.

Die Einbringung einer Vorlageerinnerung ändert nichts an Zuständigkeit bzw. der Pflicht der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Erledigung von Berufungen etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub vorzunehmen.

§ 276 Abs. 6 zweiter Unterabsatz BAO ist mit 12. August 2006 in Kraft getreten. Die Befugnis zur Einbringung von Vorlageerinnerungen besteht auch für vor Inkrafttreten eingebrachte Berufungen oder Vorlageanträge.

4. Gemeinsames Verfahren nach § 277 BAO, einheitliche Entscheidung nach § 290 BAO

Ist ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht, so sind diese Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (§ 277 erster Satz BAO).

Eine solche bei Erlassung von Berufungsentscheidungen zu beachtende Verbindung hat beispielsweise zu erfolgen, wenn

- ein Zerlegungsbescheid (§ 10 KommStG 1993) von mehreren Gemeinden mit Berufung angefochten ist,
- ein Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) von mehreren Berufungsbefugten (zB bei einer KG von mehreren Gesellschaftern) bekämpft wird.

Im Berufungsverfahren können nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid (§ 290 Abs. 1 BAO).

§ 290 BAO gilt auch für Berufungsvorentscheidungen.

5. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht 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.

Die Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen vom 3. April 1980, 05 2401/2-IV/5/80, AÖF Nr. 138/1980, und vom 1. Juni 1990, 05 2401/11-IV/5/89, AÖF Nr. 178/1990, werden aufgehoben.

Bundesministerium für Finanzen, 30. Oktober 2006

