

RFG

Jetzt NEU:
Steuer-Radar
(Seite 155)

[Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden]

Schwerpunkt

Lohnsteuer & Sozialversicherung

- | | | |
|--------------------|------------|--|
| Übersicht | 183 | Rechtsprechung VwGH zum Bau- und Raumordnungsrecht
Katharina Pabel |
| Checklisten | 163 | Werbungskosten-ABC für Politiker
Anita Sedounik |
| | 176 | Anforderungen an elektronisch übermittelte Rechnungen
Raimund Heiss |
| Beiträge | 148 | Besteuerung der Gemeindemandatare
Claudia Anzinger und Johannes Glanzer |
| | 150 | Änderungen des Sozialrechts-Änderungsgesetzes 2005
Raimund Heiss |
| | 152 | Schulaufsicht: Steuer und Sozialversicherung
Claudia Anzinger und Johannes Glanzer |
| | 154 | Essen auf Rädern: Sozialversicherungsrechtliche Behandlung
Johannes Glanzer |
| | 157 | Cross-Border-Leasing: Altverträge nicht anerkannt
Bernhard Arming und Barbara Sommer |
| | 165 | Gesellschaftsformen und deren Besteuerung
Raimund Heiss |
| | 168 | Berufung im Abgabeverfahren
Florian Raab |
| | 171 | Verpachtung von Jagdbezirken
Bernhard Arming |
| | 174 | Kapitalverkehrsfreiheit ausländischer Dividenden
Bernhard Arming und Barbara Sommer |
| | 181 | Asylgesetz 2005 – ein Überblick
Mathias Vogl |
| | 185 | Regelung der Nachbarstellung im Baurecht
Katharina Pabl |
| | 189 | Einsatz von Swaps im Finanzmanagement
Niklas Paxl |

Herausgeber

Robert Hink
Reinhard Platzer

Schriftleitung und Redaktion

Markus Achatz
Peter Pilz

Redaktion

Christoph Grabenwarter
Raimund Heiss
Ferdinand Kerschner
Wolfgang Meister
Klaus Rabel
Alfred Riedl

ISSN 1727-0456

November 2005

04

MANZ 



KC
kommunal consult



Leiner + Leiner

RPW NÖ GBG

Die Berufung im Abgabeverfahren

RFG 2005/51

§§ 243 ff BAO;
Art 131, 144 B-VG

Der Gang des
Berufungs-
verfahrens

Die Gemeinde muss einen Abgabenbescheid, der aufgrund der Betriebsprüfung ergeht, nicht ohne weiteres hinnehmen. Als Rechtsschutzzinstrument steht dem Abgabepflichtigen im Wesentlichen die Berufung als ordentliches Rechtsmittel gegen Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz zur Verfügung. Was ist bei Einbringung der Berufung zu beachten, welche Formerfordernisse und Fristen sind einzuhalten und wie kann der Abgabepflichtige auf die Berufungsentscheidung reagieren?

Von Florian Raab

Inhaltsübersicht:

- A. Der Gang des Berufungsverfahrens
 - 1. Einbringung der Berufung (§§ 243 ff BAO)
 - 2. Überprüfung der Berufung –
Formalentscheidungen (§§ 273 ff BAO)
 - 3. Verfahren vor der Abgabenbehörde
zweiter Instanz (§§ 276 ff BAO)
- B. Beschwerde bei den Gerichtshöfen
öffentlichen Rechts
 - 1. Verwaltungsgerichtshof (VwGH)
 - 2. Verfassungsgerichtshof (VfGH)

A. Der Gang des Berufungsverfahrens

1. Einbringung der Berufung (§§ 243 ff BAO)

Gem § 245 Abs 1 BAO muss die Berufung innerhalb eines Monats ab der Bekanntgabe des Bescheids bei der zuständigen Abgabenbehörde eingebracht werden. Eine direkte Einbringung bei der Berufungsbehörde ist nach § 249 BAO auch möglich. Die Frist beginnt ab der Zustellung des Bescheids zu laufen. Aktivlegitimiert eine Berufung zu erheben, sind sowohl der Bescheidadressat als auch der Haftungspflichtige (§ 248 BAO) und bei Feststellungsbescheiden jeder, gegen den der Bescheid Wirkungen entfaltet.

Entgegen dem weit verbreiteten Irrglauben entfaltet die Berufung keine aufschiebende Wirkung, was einen Unterschied zum AVG darstellt (vgl § 65 AVG). Trotz Einbringung einer Berufung bleibt die Abgabe fällig und die Abgabenschuld ist zu begleichen (§ 254 BAO). Es besteht aber die Möglichkeit gem § 212a BAO einen **Antrag auf Aussetzung** zu stellen, der bis zur Entscheidung über die Berufung beantragt werden kann. Die Bewilligung der Aussetzung hat aber zu unterbleiben, wenn

- die Berufung wenig Erfolg verspricht (zB der Bescheid stützt sich auf VwGH-Judikatur¹⁾,
- in Punkten berufen wird, in welchen der Bescheid gar nicht vom Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- die Einbringlichkeit durch das Verhalten des Abgabepflichtigen gefährdet ist.

Der notwendige Inhalt einer Berufung wird in § 250 Abs 1 BAO festgelegt. Die Berufung hat den angefochtenen Bescheid zu bezeichnen und besteht aus drei Teilen, nämlich der Berufungserklärung, dem Berufungsantrag und der Begründung.²⁾

- Die **Berufungserklärung** bezeichnet den Anfechtungsgegenstand, also den Bescheid, gegen den sie sich richtet, die bescheiderlassende Behörde und den Umfang, in dem der Bescheid angefochten wird. Ratsam ist es auch, das Zustelldatum anzugeben, um damit die Einhaltung der Berufungsfrist zu dokumentieren, um sich spätere Diskussionen zu ersparen.
- Der **Berufungsantrag** legt dar, welche Änderungen der Berufungswerber beantragt;
- Die **Begründung** zeigt schließlich auf, warum der angefochtene Bescheid nach Meinung des Berufungswerbers, in rechtlicher Hinsicht unrichtig ist und daher durch einen anderen Bescheid zu ersetzen ist.

2. Überprüfung der Berufung – Formalentscheidungen (§§ 273 ff BAO)

Die Abgabenbehörde erster Instanz überprüft die Berufung auf ihre Zulässigkeit. Es kommt zu einer **Zurückweisung** der Berufung (§ 273 BAO)³⁾, wenn diese entweder unzulässig ist (zB im Fall eines Rechtsmittelverzichts) oder wenn sie zu spät eingebracht wurde. Auch der Berufungsbehörde steht das Recht zu, Zurückweisungsbescheide zu erlassen. Liegt ein formeller oder materieller Mangel vor (zB wenn der Berufungsantrag nicht den notwendigen Inhalt des § 250 Abs 1 und Abs 2 BAO enthält), wird ein **Auftrag zur Mängelbehebung** erlassen. Wenn diese Mängel nicht innerhalb einer angemessenen Frist behoben werden, so gilt die Berufung als zurückgenommen.

Wenn keine Formalentscheidung erlassen wird, hat die Behörde nun zwei Möglichkeiten: Entweder sie erledigt die Berufung durch **Berufungsvorentscheidung** selbst oder sie legt sie sofort der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor (§ 276 Abs 1 BAO). In diesem Verfahrensstadium herrscht uneingeschränktes Neuerungsrecht. Die Behörde darf den Bescheid in jede Richtung abändern oder aufheben. Ein Verböserungsverbot gibt es nicht. Der Berufungsvorentscheidung kommt die Wirkung eines Bescheides zu, weswegen der Berufungswerber innerhalb eines Monats einen Antrag, den soge-

nannten **Vorlageantrag**, stellen kann, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung entscheiden solle (§ 276 Abs 2 BAO). Die Berufungsvorentscheidung bleibt bis zur Erledigung der Berufung wirksam (§ 276 Abs 3 BAO). Der Vorlageantrag muss keine weiteren Ausführungen zur Sache enthalten.⁴⁾ Eine **zweite Berufungsvorentscheidung** der Behörde ist bis zu diesem Stadium nur mit Zustimmung aller Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, möglich (§ 276 Abs 2 BAO).

3. Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (§§ 276 ff BAO)

Die Abgabenbehörde muss – nach etwaigen ergänzenden Ermittlungen – die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unverzüglich vorlegen, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen oder ein Vorlageantrag gestellt wurde (§ 276 Abs 6 BAO). Partei vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist neben dem Berufungswerber auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid angefochten wird (§ 276 Abs 7 BAO).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist der **Unabhängige Finanzsenat** (kurz UFS), und er entscheidet über die Berufung grundsätzlich in einem Kollegialorgan, dem Berufungssenat (§ 1 UFSG, § 260 BAO). Gleich dem Unabhängigen Verwaltungssenat (UVS) ist der UFS eine unabhängige Verwaltungsbehörde (§ 1 Abs 1 UFSG, Verfassungsbestimmung). Dadurch soll dem Prinzip des Fair Trial (dem Recht auf ein faires Verfahren vor einem unabhängigen Tribunal/Gericht) nach Art 6 EMRK entsprochen werden. Der Aufgabenbereich des UFS ergibt sich aus den Abgabenvorschriften und dem FinStrG. Er ist demnach in den Bereichen Steuern und Beihilfen, Zoll und Finanzstrafrecht zuständig. Der Sitz des UFS befindet sich in Wien, doch unterhält er Außenstellen in Feldkirch, Graz, Klagenfurt, Linz und Salzburg (§ 1 Abs 3 UFSG).

Der UFS besteht aus hauptberuflichen und nebenberuflichen Mitgliedern (§§ 3 ff UFSG). Die nebenberuflichen Mitglieder werden von den gesetzlichen Berufsvertretungen (Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer) entsandt.⁵⁾ Die Mitglieder des UFS sind absolut **weisungsfrei** (§ 6 Abs 1 UFSG, Verfassungsbestimmung). Die Berufungssenate setzen sich aus dem (hauptberuflichen) Vorsitzenden, dem (hauptberuflichen) Referenten und zwei (nebenberuflichen) entsandten Mitgliedern zusammen.

Die Entscheidung des Berufungssenats erfolgt **monokratisch**, das heißt der Referent entscheidet im Namen des Senates über die Berufung (§ 282 Abs 1 BAO). Dieser Bescheid wirkt gleich einem Bescheid eines gesamten Berufungssenats (§ 282 Abs 2 BAO). Auf Antrag des Berufungswerbers oder auf Verlangen des Referenten kann diese monokratische Entscheidung durch eine **Kollegialentscheidung** ersetzt werden (§ 282 Abs 1 BAO). →

1) VwGH 26. 7. 1995, 95/16/0018, ÖStZB 1996, 106.

2) Ausführlich, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁴ (2001) 279 ff.

3) Weitere Formalentscheidungen der Abgabenbehörde erster Instanz können sein: Zurücknahme (§§ 85 Abs 2, 86a Abs 1 und 275 BAO), Gegenstandsloserklärung (§§ 256 Abs 3 und 274 BAO), Aussetzungen (§ 281 BAO).

4) VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0036, ÖStZB 1992, 811.

5) Das genaue Verfahren ist in §§ 263–267 BAO und § 67 FinStrG geregelt.

Der Antrag des Abgabepflichtigen ist unbedingt gleichzeitig mit dem Berufungsantrag, dem Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen (§ 282 Abs 1 BAO). Wird dieser Zeitpunkt versäumt kann der Antrag zu einem späteren Zeitpunkt **nicht** mehr gestellt werden. Dasselbe gilt auch für den Antrag auf eine mündliche Verhandlung (siehe unten).

Eine **mündliche Verhandlung** kann anberaumt werden, wenn sie der Referent für erforderlich hält oder eine Partei sie beantragt (§ 284 Abs 1 Z 1 BAO).⁶⁾ Den Anträgen des Abgabepflichtigen, auch hinsichtlich einer Kollegialentscheidung, ist grundsätzlich Folge zu leisten.⁷⁾ Die Beschlüsse des Berufungssenats werden mit einfacher Mehrheit gefällt, wobei bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden entscheidet, sog **Dirimierungsrecht** (§ 287 Abs 2 BAO).

Als **Berufungsentscheidung** kommen die **Stattgebung**, die **Abweisung** und die **Zurückweisung** der Berufung in Betracht.⁸⁾ Wenn im Laufe des Berufungsverfahrens ersichtlich wird, dass die Berufung eigentlich unzulässig ist, kommt es zu einer **Zurückweisung** nach § 273 BAO.⁹⁾

Zu einer **Aufhebung** des Bescheids und einer **Zurückverweisung** an die erste Instanz nach § 289 Abs 1 BAO kommt es dann, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten oder eigentlich ein Bescheid gar nicht erlassen hätte werden dürfen. Die Behörden sind im weiteren Verfahren an die Rechtsanschauung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gebunden. Das Verfahren tritt durch die Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Bescheiderlassung befunden hat (§ 289 Abs 1 BAO). Dieser Fall einer **kassatorischen Entscheidung** ist die Ausnahme, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst entscheidet (sog **meritorische Entscheidung**). Sie kann den Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz in jede Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Es gibt im Berufungsverfahren weder ein **Verböserungsverbot**¹⁰⁾ noch ein **Neuerungsverbot** (§ 289 Abs 2 BAO). Der UFS kann ergänzende Ermittlungen selbst oder durch Abgabenbehörden erster Instanz durchführen lassen. Die Berufungsentscheidung hat neben dem Spruch auch eine Begründung zu enthalten (vgl § 288 Abs 1 BAO). Sie stellt dann die Überprüfungsbasis der Höchstgerichte bei einer nachfolgenden Beschwerde dar. Mit der Entscheidung des UFS endet das ordentliche Verfahren (§ 291 Abs 1 BAO).

Gegen Bescheide der Abgabenbehörden zweiter Instanz ist kein ordentliches Rechtsmittel zulässig (§ 291 Abs 1 BAO). Dem Abgabepflichtigen steht aber der Weg einer Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, den VwGH und den VfGH, offen. Die Beschwerden können auch nebeneinander eingebracht werden, wobei ratsam ist, die Beschwerde an den VfGH mit einem **Abtretungsantrag** (Art 144 Abs 3 B-VG, § 87 Abs 3 VfGG) an den VwGH zu versehen.

Kommen den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und dem UFS im Zuge ihres Verfahrens Zweifel über die Gültigkeit oder die Auslegung von Gemeinschaftsrechts und ist die Klärung von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung der Rechtssache, so können sie damit den Europäischen Gerichtshof (**EuGH**) befragen.

Dies erfolgt im Wege des sogenannten **Vorabentscheidungsverfahrens** nach Art 234 EGV, zu dem der VwGH und der UFS berechtigt sind, der VfGH sogar verpflichtet ist. Ihre Fragen zur Auslegung oder Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts haben sie in Form eines Vorlageantrages an den EuGH zu stellen. Der Abgabepflichtige selbst hat keine Möglichkeit direkt zum EuGH zu gelangen, sondern kann ein solches Verfahren nur bei den Höchstgerichten bzw beim UFS anregen.

B. Beschwerde bei den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts

1. Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Gem Art 131 Abs 1 B-VG kann beim VwGH nach Erschöpfung des Instanzenzugs, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung, Beschwerde gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde erhoben werden. Gründe können die Rechtswidrigkeit des Inhalts, die Unzuständigkeit der Behörde oder die Verletzung von Verfahrensvorschriften sein (Art 131 Abs 2 B-VG). Antragsberechtigt ist derjenige, der behauptet durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Dieses Recht wird daher gem § 292 BAO auch der Abgabenbehörde erster Instanz eingeräumt (**Amtsbeschwerderecht**).

Im Verfahren vor dem VwGH herrscht, im Unterschied zum behördlichen Verfahren, absolutes **Neuerungsverbot**.¹¹⁾ Inhaltliche oder verfahrensrechtliche Rechtswidrigkeiten werden vom VwGH nur dann aufgegriffen, wenn sie in den Beschwerdepunkten geltend gemacht wurden. Der VwGH entscheidet nicht meritorisch sondern kassatorisch. Demnach wird die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides bestätigt oder der Bescheid wegen eines der oben genannten Gründe aufgehoben. Eine Aufhebung durch den VwGH bedeutet, die Rechtssache tritt in „die Rechtslage zurück, in der sie sich vor Erlassung des Bescheides befunden hatte“. (§ 42 Abs 3 VwGG). Das bedeutet, dass der UFS nun neu über die Sache zu entscheiden hat, wobei er an die Entscheidungsgründe des VwGH gebunden ist (§ 63 VwGG).

2. Verfassungsgerichtshof (VfGH)

Von den Rechtsmitteln an den VfGH ist bei Gemeinden, vor allem im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen, eigentlich nur die Bescheidbeschwerde nach Art 144 B-VG von Bedeutung. Im Rahmen eines Verfahrens behauptet der Abgabepflichtige, durch den Bescheid in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzeswidrigen Verordnung oder eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden zu sein.¹²⁾

6) Grundsätzlich sind mündliche Verhandlungen im Senatsverfahren öffentlich.

7) Ausnahmen siehe § 284 Abs 3 BAO.

8) Ausführlich, *Tanzer/Unger*, BAO 2005 (2005) 90f.

9) Die Abweisung ist eine Entscheidung in der Sache selbst, während die Zurückweisung aus formellen Gründen erfolgt, ohne auf die Berufung näher einzugehen.

10) Bis zum Abschluss des Berufungsverfahrens sind neue Vorbringen zulässig, VwGH 21. 5. 1992, 88/17/0216, ÖStZB 1993, 23.

11) VwGH 25. 2. 1992, 92/16/0141, ÖStZB 1993, 454.

12) Der Individualantrag auf Normenkontrolle nach Art 140 B-VG scheidet im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung aus, weil regelmäßig ein Bescheid der Abgabenbehörde ergeht.

→ In Kürze

Die Gemeinde kann einen Abgabenbescheid mit dem Rechtsmittel der Berufung bekämpfen. Im Berufungsverfahren ist die Einhaltung der Fristen von entscheidender Bedeutung. Auch zusätzliche Anträge, wie der auf Aussetzung oder eine mündliche Verhandlung müssen rechtzeitig eingebracht werden. Die Berufungsentscheidung kann unter bestimmten Voraussetzungen auch vor dem VwGH bzw VfGH bekämpft werden.

→ Zum Thema**Über den Autor:**

Florian Raab ist Steuerberater-Berufsanwärter bei der KommunalConsult, Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH.

Kontaktadresse: Hartenaugasse 34, 8010 Graz,

Tel: 0316/31 19 50,

Internet: www.kommunalconsult.at

