

IV. Bescheidbeschwerde

A. Inhaltserfordernisse

Eine Bescheidbeschwerde hat gem § 250 BAO folgende Angaben zu enthalten: **73**

1. Bezeichnung des Bescheids, gegen den sie sich richtet;
2. Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
3. Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
4. eine Begründung.

Voraussetzung für die Beurteilung eines Schriftsatzes als Beschwerde iSd § 243 BAO und des § 250 BAO ist, dass aus dem Anbringen zumindest andeutungsweise zu entnehmen ist, dass die Partei beabsichtigt, 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, zumal das Tatbestandsmerkmal Beschwerde nicht formalistisch auszulegen ist. Keinesfalls ist dabei die Bezeichnung des Schriftsatzes von alleiniger Bedeutung (VwGH 20. 7. 2011, 2011/17/0130). **74**

Entspricht eine Beschwerde nicht den oben angeführten Anforderungen, so hat die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel (§ 85 BAO) unter Setzung einer angemessenen Frist aufzutragen (VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0213). Die Setzung der Frist hat unter dem Hinweis zu erfolgen, dass nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist die Beschwerde als zurückgenommen anzusehen ist. Die Frist zur Mängelbehebung kann gem § 245 Abs 5 BAO auch wiederholt verlängert werden (siehe Muster ORM-5). Durch einen diesbezüglichen Antrag ist der Ablauf der gesetzten Mängelbehebungsfrist gehemmt. **75**

Bei der Bezeichnung des angefochtenen Bescheids ist keine bestimmte Form oder Formel vorgesehen, der angefochtene Bescheid muss jedoch zweifelsfrei feststellbar sein. Dies gilt vor allem auch dann, wenn in einem Schriftsatz mehrere Bescheide angefochten werden. **76**

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs 1 lit a BAO, nach welchem die Beschwerde die Bezeichnung des Bescheids enthalten muss, gegen den sie sich richtet, ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Beschwerde eine Entscheidung zu treffen. In diesem Zusammenhang genügt es, dass aus dem Rechtsmittel hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde nicht zweifeln kann welcher Bescheid angefochten ist (VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0041).

Angefochten werden kann nur der Spruch des Bescheids. Die Anführung der angefochtenen Punkte schränkt jenen Bereich ein, über den im Zuge der meritorischen Erledigung jedenfalls abzusprechen ist (Entscheidungspflicht hinsichtlich aller Beschwerdepunkte). Der zuständigen Beschwerdebehörde steht

es jedoch frei, auch über das konkrete Beschwerdebegehren hinaus Änderungen vorzunehmen (kein Verböserungsverbot). Das Beschwerdebegehren kann im laufenden Beschwerdeverfahren jederzeit ausgeweitet oder auch eingeschränkt werden.

- 77** Zu beachten ist, dass ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass in einem Grundlagen- oder grundlagenähnlichen Bescheid getroffene Entscheidungen rechtswidrig sind (§ 252 BAO). Diese Mängel können nur im Rechtsmittel gegen den Grundlagen- oder grundlagenähnlichen Bescheid geltend gemacht werden.
- 78** Bei Wiederaufnahmebescheiden und den in der Folge ergehenden neuen Sachbescheiden handelt es sich jeweils um eigenständige und gesondert anfechtbare Bescheide. Aus diesem Grund können Mängel eines Wiederaufnahmeverfahrens oder eines Wiederaufnahmebescheids nur in der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid geltend gemacht werden und nicht auch in der Beschwerde gegen den in der Folge ergangenen Sachbescheid.
- 79** Durch den Antrag soll die Beschwerdebehörde in die Lage versetzt werden zu erkennen, welche Unrichtigkeit von Seiten des Beschwerdeführers dem Bescheid angelastet wird (VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0213).
- 80** Der Beschwerdeführer hat anzuführen, aus welchen Gründen er die Beschwerde für gerechtfertigt bzw erfolgversprechend hält.

Die Begründung soll aufzeigen, was der Beschwerdeführeranstrebt und womit er seinen Standpunkt vertreten zu können glaubt (vgl *Stoll*, BAO 2576). Nicht näher begründete Behauptungen, eine vorgeschriebene Abgabe oder festgestellte Bemessungsgrundlage sei zu hoch, stellen keine ausreichende Begründung dar (VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0213).

B. Ausschluss der Teilrechtskraft

- 81** Eine Teilrechtskraft ist – von ausdrücklichen Ausnahmen abgesehen – dem Abgabenverfahrensrecht fremd (VwGH 10. 5. 1994, 93/14/0104).
- 82** Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheids treten, sind grds in vollem Umfang mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§ 251 Satz 1 BAO). Umfasst sind also auch Teile, bei denen keine Änderung eingetreten ist und sogar solche Punkte, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgeprochen wurde (VwGH 18. 11. 1993, 92/16/0068).
- 83** Voll anfechtbar sind zudem Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheids treten und Bescheide, die einen vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklären. Ein Bescheid, der einen vorläufigen zu einem endgültigen Bescheid erklärt, tritt auch dann an die Stelle des vorläufigen, wenn die einzige Änderung die Endgültigerklärung im Spruch ist (VwGH 1. 3. 2007, 2004/15/0002).
- 84** Vom Dargestellten gilt es insbesondere folgende Ausnahmen zu beachten:

- Hinzutretende Bescheide – wie zB berichtigende bzw abändernde Bescheide – folgen dem Früheren bloß zeitlich. Hier ist lediglich der Inhalt des gem §§ 293, 293b oder 295a BAO hinzutretenden Bescheids anfechtbar – also etwa insoweit der Berichtigungsbescheid eine Abänderung beinhaltet.
- Die Anfechtung eines Bescheids betreffend die Fälligkeit der festgesetzten Abgabe ist auch dann zulässig, wenn ein Rechtsmittelverzicht abgegeben wurde (§ 255 Abs 3 BAO).

C. Anfechtung von abgeleiteten Bescheiden

Zur Einbringung einer Beschwerde gegen Feststellungs- und Grundsteuermessbescheide ist jeder befugt, gegen den diese Bescheide gem § 191 Abs 3 und 4 BAO und gem § 194 Abs 5 BAO wirken. **85**

Abgeleitete Bescheide können nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Einwendungen betreffend den Grundlagenbescheid müssen somit im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. **86**

Werden solche Einwendungen im Beschwerdeverfahren betreffend den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, dann ist die zugrunde liegende Beschwerde abzuweisen. Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Abgabepflichtigen gegenüber wirksam geworden ist. **87**

D. Abänderung von angefochtenen Bescheiden

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheids, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 253 BAO). **88**

An die Stelle eines Bescheids tretende Bescheide sind zB: **89**

- endgültige Bescheide, die einen vorläufigen Bescheid ersetzen,
- vorläufige Bescheide, die einen vorläufigen Bescheid ersetzen,
- nachträglich abändernde Bescheide gem § 295 bis 298 BAO,
- neue Sachbescheide im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens.

Nicht anwendbar ist diese Regelung für einem Bescheid „hinzutretende Bescheide“. Das sind zB: **90**

- Berichtigungen gem § 293 BAO und
- Berichtigungen gem § 293b BAO.

In diesen Fällen gilt die ursprüngliche Beschwerde als gegen den ursprünglichen Bescheid in seiner berichtigten Variante eingebracht.

E. Keine aufschiebende Wirkung

Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die **91**

Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehoben. Bescheidbeschwerden berühren die Wirkungen des Bescheids nicht (VwGH 29. 3. 2007, 2007/15/0005). Die Beschwerde hat keinen Einfluss auf den Eintritt der Fälligkeit, auf die Vollstreckbarkeit von Abgabenschulden sowie auf die Festsetzung von Säumniszuschlägen (VwGH 23. 3. 2000, 99/15/0145).

- 92** Erst die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens (§ 212 BAO) oder eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) führt nach Maßgabe des § 230 BAO zur Hemmung der Einbringung.
- 93** Aus § 254 BAO ergibt sich kein Hinweis auf ein Verbot, aufgrund von angefochtenen Abgabenbescheiden geschuldete Abgaben zu stunden. Der bloße Hinweis auf eine Beschwerde begründet jedoch allein keine erhebliche Härte. Eine erhebliche Härte kann sich in diesem Zusammenhang jedoch aus der Tatsache ergeben, dass der angefochtene Bescheid offenkundig Fehler enthält.

F. Musterschriftsätze

- 94** Zu diesem Kapitel liegen die folgenden Musterschriftsätze vor:
1. Bescheidbeschwerde (Grundmuster)
 2. Bescheidbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (allgemein)
 3. Bescheidbeschwerde wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit (allgemein)
 4. Bescheidbeschwerde gegen Abweisung Zahlungserleichterung (mangelhafte Ermessensentscheidung)
 5. Bescheidbeschwerde gegen Haftungsbescheide gem § 224 BAO
 6. Bescheidbeschwerde gegen Wiederaufnahmebescheide gem § 303 BAO
 7. Bescheidbeschwerde betreffend mangelhafte Empfängerbenennung, Scheinrechnungen, Briefkastenfirmen

Muster ORM-7: Bescheidbeschwerde (Grundmuster)

Einschreiben

Finanzamt *[Ort]*

[Adresse]

[Datum]

Beschwerdeführer

[Name]

[Steuernummer]

[Zustelladresse]

Vertreten durch:

[Vertreter]

[Zustelladresse]

gem § 77 Abs 11 WTBG unter Berufung
auf die erteilte Vollmacht

BESCHWERDE

gegen den Bescheid vom *[Datum]*, mit dem *[Inhalt – zB: „das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2018 wiederaufgenommen wurde, sowie gegen den in der Folge ebenfalls am {Datum} ergangenen abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2018“]*.

Alle angeführten Bescheide wurden am *[Datum]* zugestellt.

Gegen umseitig bezeichnete Bescheide erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist, gehemmt gem § 245 Abs 2 BAO vom *[Datum]* bis *[Datum]* sowie verlängert gem § 245 Abs 3 BAO mit Anträgen vom *[Datum]* und *[Datum]* bis inklusive *[Datum]*, durch unsere bevollmächtigten Vertreter das Rechtsmittel der

Bescheidbeschwerde.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, da *[Inhalt; materielle Würdigung]*.

Wir stellen daher den

Beschwerdeantrag,

[Inhalt – zB: „die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben“ oder „die angefochtenen Bescheide aufzuheben und durch Bescheide zu ersetzen, die den unten stehenden Beschwerdegründen Rechnung tragen“].

Weiters stellen wir an das Finanzamt die

Anträge,

1. auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie
2. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO und
3. auf Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO für den Gesamtbetrag des mit dem angefochtenen Bescheid geltend gemachten Zahlungsanspruchs bis zur Entscheidung über die Beschwerde.

Begründung:

[Inhalt]

Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung.

[Ort, Datum]

[Beschwerdeführer]

Muster ORM-8: Bescheidbeschwerde (Verletzung von Verfahrensvorschriften)

Einschreiben

Finanzamt *[Ort]*

[Adresse]

[Datum]

Beschwerdeführer

[Name]

[Steuernummer]

Vertreten durch:

[Vertreter]

[Zustelladresse]

gem § 77 Abs 11 WTBG unter Berufung
auf die erteilte Vollmacht

BESCHWERDE

gegen den Bescheid vom *[Datum]*, mit dem *[Inhalt – zB „das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2018 wiederaufgenommen wurde, sowie gegen den in der Folge ebenfalls am {Datum} ergangenen abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2018“]*.

Alle angeführten Bescheide wurden am *[Datum]* zugestellt.

Gegen umseitig bezeichnete Bescheide erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist, gehemmt gem § 245 Abs 2 BAO vom *[Datum]* bis *[Datum]* sowie verlängert gem § 245 Abs 3 BAO mit Anträgen vom *[Datum]* und *[Datum]* bis inklusive *[Datum]*, durch unsere bevollmächtigten Vertreter das Rechtsmittel der

Bescheidbeschwerde.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da¹⁾

- die belangte Behörde den den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat;
- die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt hat, weil Beweisanträge zu Unrecht abgewiesen worden sind und eine Würdigung der von uns vorgebrachten Beweismittel einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden hat;
- die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung den logischen Denkgesetzen bzw der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht;
- die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheiden einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat;

- die belangte Behörde ein Auskunftsverlangen auf § 162 BAO gestützt hat, obwohl dies nach den gegebenen Umständen des Einzelfalls im Rahmen des behördlichen Ermessens nicht zulässig gewesen wäre;²⁾
- der Bescheid betreffend die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 mangelhaft begründet ist, weil die Erwägungen der belangten Behörde, auf Basis welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt ist, den sie der Abgabefestsetzung zugrunde gelegt hat, aus der Begründung nicht ersichtlich ist;
- der Bescheid betreffend die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 auch deshalb mangelhaft begründet ist, weil die belangte Behörde es unterlassen hat darzustellen, auf Basis welcher getroffenen Feststellungen sie zu der Ansicht gelangte, dass eine Ermittlung bzw Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich wäre und daher eine schätzungsweise Berücksichtigung von Betriebsausgaben vorzunehmen wäre, sowie auf Basis welcher Sachverhaltsfeststellungen und darauf basierender Überlegungen sie die in Ansatz gebrachten Beträge errechnet hat;
- der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens mangelhaft begründet ist, da der Neuerungsstatbestand gem § 303 Abs 1 lit b BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stützt, nicht hinreichend konkret benannt ist und darüber hinaus die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw nur floskelhaft begründet ist.³⁾

Wir stellen daher den

Beschwerdeantrag,

[Inhalt – zB: „die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben“ oder „durch Bescheide zu ersetzen, die den untenstehenden Beschwerdegründen Rechnung tragen.“]

Weiters stellen wir an das Finanzamt die

Anträge

1. auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie
2. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO,
3. auf Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO für den Gesamtbetrag des mit dem angefochtenen Bescheid geltend gemachten Zahlungsanspruchs bis zur Entscheidung über die Beschwerde.

Begründung:

1) Sachverhalt:

[Inhalt]

2) Rechtliche Würdigung:

Mangelhafte Sachverhaltsermittlung

Wie dem Prüfungsbericht entnommen werden kann, konnte die belangte Behörde bis zum Abschluss der Außenprüfung nicht abschließend klären, ob *[Inhalt]*

Verletzung des Parteiengehörs

Die belangte Behörde hat es – wie bereits oben dargestellt – gänzlich unterlassen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen sie im Einzelfall [*Inhalt* – zB: „die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe“] verweigert. Somit war es [*Beschwerdeführer*] im Rahmen ihres/seines Rechts auf Parteiengehör nicht möglich, zu den einzelnen Vorwürfen Stellung zu nehmen.

Weiters wurden im Rahmen der Außenprüfung von Seiten unserer Mandantin (s Eingaben vom [*Datum*]) im Rahmen ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht folgende Unterlagen vorgelegt: [*Inhalt*]

Diese Unterlagen wurden von Seiten der belangten Behörde in keiner Weise gewürdigt. Des Weiteren hat es die belangte Behörde unterlassen [*Beschwerdeführer*] mitzuteilen, aus welchen konkreten Gründen diese als Nachweis in den strittigen Punkten als nicht ausreichend erachtet werden.

Unbeachtet blieben weitgehend auch die von Seiten [*Beschwerdeführer*] gestellten Beweisanträge – insbesondere betreffend die Vernehmung von Zeugen.

Die oben dargestellte Vorgehensweise der belangten Behörde verletzte [*Beschwerdeführer*] im Recht auf Parteiengehör.

Rechtswidrige Beweiswürdigung

Da – wie bereits oben dargelegt – die belangte Behörde die oben angeführten Unterlagen in keiner Weise gewürdigt hat, ist die vorgenommene Beweiswürdigung auf Basis der vorliegenden Unterlagen und Informationen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar bzw widerspricht den Denkgesetzen.

Annahme eines aktenwidrigen Sachverhalts

Die von Seiten der belangten Behörde erfolgte Beweiswürdigung ist auch insoweit nicht nachvollziehbar, als sich das im Prüfungsbericht Dargestellte aus dem zugrunde liegenden Akt nicht ableiten lässt. Die belangte Behörde hat der gegenständlichen Entscheidung somit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt.

Gemäß § 93 Abs 3 BAO sind Bescheide, denen Anbringen zugrunde liegen, welchen nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde, zu begründen.

Da wie oben bereits ausführlich dargelegt, der der gegenständlichen Beweiswürdigung zugrunde gelegte Sachverhalt im Einzelfall nur mangelhaft ermittelt wurde, war es der belangten Behörde nicht möglich in der Bescheidbegründung darzulegen, aus welchen konkreten Gründen sie [*Inhalt*, zB die Abzugsfähigkeit einer Betriebsausgabe] im Einzelfall verneint.

Mangelhafte Begründung des Bescheids über die Wiederaufnahme

Darüber hinaus sind die Wiederaufnahmebescheide auch insoweit ersatzlos aufzuheben, als es die belangte Behörde im vorliegenden Fall gem § 303 BAO rechtswidrig unterlassen hat anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhalts die belangte Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansieht.

Rechtswidrige Schätzung von Grundlagen für die Abgabenerhebung

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Hierbei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das Ziel, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bestmöglich – wenn auch im Schätzungswege – zu ermitteln und der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, ist zu beachten.

Schätzungsergebnisse sind – nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO bzw des § 280 Abs 1 lit e BAO – zu begründen. Die Begründung hat 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, 2001/16/0040; VwGH 28. 2. 2012, 2009/15/0181, ebenso EStR 2000 Rz 1108). Die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist ebenso zu begründen.

Im vorliegenden Fall wurden die Umstände für die Schätzung in keiner Weise begründet und ausgeführt.

Zusammenfassung

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig. Wir ersuchen daher um antragsgemäße Erledigung.

[Ort, Datum]

[Beschwerdeführer]

Anmerkungen

- 1) Die hier angeführten Mängel stellen eine demonstrative Aufzählung jener Punkte dar, die in der Praxis häufig anzutreffen sind. Im Einzelfall ist hier eine entsprechende Anpassung oder Ergänzung vorzunehmen.
- 2) Ein Auskunftsverlangen ist insbesondere dann nicht zulässig, wenn aufgrund des Sachverhalts klar ist, dass die Empfänger im Inland nicht steuerpflichtig sind.
- 3) Nach Außenprüfungen werden vielfach nur die in den Berichtsvorlagen gem § 150 BAO vorgesehenen Textbausteine verwendet, die keine hinreichende Begründung darstellen können, weil sie nicht auf die konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls eingehen.