

Ertragsteuern

Mindest-KSt und  
rückwirkende Umgründung

Umsatzsteuer

„Kleine Vermietung“ und  
(umsatzsteuerliche) Liebhaberei

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Familienhafte Mitarbeit/Kurzinfos

Abgabenverfahren

Notwendige Bezeichnung  
gem § 250 Abs 1 lit a BAO

# Zur notwendigen Bezeichnungspflicht gemäß § 250 Abs 1 lit a BAO

*§ 250 Abs 1 lit a BAO normiert als Inhaltserfordernis für die Bescheidbeschwerde, dass der Bescheid, gegen den sie sich richtet, zu bezeichnen ist. Im Zuge des 2. AbgÄG 2014 wurde eine gleichlautende Bestimmung für Vorlageanträge (Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung) in § 264 Abs 1 BAO eingefügt. Der nachfolgende Beitrag befasst sich – insbesondere unter Zugrundelegung der bisherigen Rechtsprechung – mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen der gesetzlichen Bezeichnungspflicht iS der genannten Bestimmungen Genüge getan wird.*

§ 85 Abs 2,  
§ 250 Abs 1 lit a,  
§ 264 Abs 1 BAO

Beschwerdeinhalt;  
Bescheid-  
bezeichnung;  
Mängelbehebung

FRANZ ALTHUBER

## A. Allgemeines

### 1. Notwendiger Inhalt der Bescheidbeschwerde

Bescheidbeschwerden sind als Anbringen iSd § 85 Abs 1 BAO schriftlich oder nach Maßgabe des Abs 3 leg cit mündlich einzubringen. Der notwendige Inhalt der Bescheidbeschwerde ergibt sich aus dem in § 250 Abs 1 BAO enthaltenen (taxativen) Katalog an Inhaltserfordernissen. Demnach hat die Bescheidbeschwerde den Bescheid, gegen den sie sich richtet, zu bezeichnen (lit a) und zu erklären, in welchen Punkten dieser Bescheid angefochten werden soll (lit b). Außerdem sind die begehrten Änderungen zu beantragen (lit c) und das Beschwerdebegehren zu begründen (lit d). Anders als § 28 Abs 1 Z 7 VwGG fordert die BAO für Bescheidbeschwerden aber nicht „die Angaben, die erforderlich sind, um zu beurteilen, ob die Beschwerde rechtzeitig eingebracht ist“. <sup>1)</sup> Offensichtlicher Zweck dieser Inhaltserfordernisse ist es, der Abgabenbehörde bzw dem Verwaltungsgericht die recht- und ordnungsmäßige Bearbeitung eines Anbringens zu ermöglichen. <sup>2)</sup> Aus diesem Grund soll der Wille bzw das Ziel des Beschwerdeführers im Anbringen zum Ausdruck gebracht und eine notwendige interpretative Tätigkeit der Abgabenbehörde oder des Verwaltungsgerichts möglichst vermieden werden.

### 2. Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung im Vorlageantrag

Gemäß § 264 Abs 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe derselben der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht, also ein Vorlageantrag, gestellt werden. Im Rahmen des am 29. 12. 2014 in BGBl I 2014/105 kundgemachten 2. AbgÄG 2014 wurde dieser Bestimmung nunmehr der ergänzende Hinweis hinzugefügt, dass der Vorlageantrag auch eine Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung enthalten muss. Mangels ausdrücklicher Regelung zum Inkrafttreten der Neufassung des § 264 Abs 1 BAO wurde diese mit Ablauf des Tags der Veröffentlichung des 2. AbgÄG 2014, so-

mit am 30. 12. 2014, wirksam. <sup>3)</sup> Auch Vorlageanträge in bereits anhängigen Beschwerdeverfahren müssen daher die Beschwerdevorentscheidung bezeichnen.

## B. Substance over Form

### 1. Allgemeines und Irrelevanz formeller Aspekte

Die Verwendung des Terminus „Bezeichnung“ in § 250 Abs 1 lit a BAO bzw nunmehr auch in § 264 Abs 1 BAO führt freilich unweigerlich zur Frage, wann ein Bescheid oder eine Beschwerdevorentscheidung als „bezeichnet“ anzusehen sind. Ist etwa die genaue Bezeichnung mit Geschäftszahl und Bescheiddatum notwendig oder wird den gesetzlichen Anforderungen auch dann Genüge getan, wenn in der Bescheidbeschwerde oder im Vorlageantrag beispielsweise vom „mir zugestellten Bescheid“ die Rede, die Person des Beschwerdeführers klar ersichtlich und die Abgabenbehörde in Kenntnis der Zustimmung eines bestimmten Bescheids ist?

Aus dem schon oben dargelegten Zweck der gesetzlich normierten Inhaltserfordernisse für Bescheidbeschwerden bzw nunmehr auch für Vorlageanträge ergibt sich, dass nur der Inhalt eines Anbringens dahingehend zu prüfen ist, ob dieses hinreichend bestimmt ist. Der aus dem materiellen Steuerrecht bekannte Grundsatz „Substance over Form“ ist daher auch im Abgabenverfahren relevant. Im Anwendungsbereich der BAO kommt es somit nicht auf verbale Formulierungen und Bezeichnungen oder gar auf formelhaftes Vorbringen an. <sup>4)</sup> Es ist irrelevant, ob in einem Anbrin-

Dr. Franz Althuber, LL.M., ist Rechtsanwalt und Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Finanzstrafrecht, Managerhaftung sowie Abgabenverfahrensrecht tätig. Kontakt: franz.althuber@dlapiper.com

- 1) Vgl dazu auch *Ryda/Langheinrich*, Zentrale Aspekte der BAO-Normierungen rund um die neue Bescheidbeschwerde, FJ 2014, 208.
- 2) VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0213; 31. 5. 2011, 2008/15/0331; 24. 6. 2009, 2007/15/0041; 21. 1. 2004, 99/13/0120; 28. 1. 1998, 96/13/0081.
- 3) Weiterführend *Althuber/Thorbauer*, Die Änderungen der Bundesabgabenordnung durch das 2. AbgÄG 2014, ÖStZ 2015 (in Druck).
- 4) *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 250 Rz 4 mwN.

gen die Geschäftszahl, das Datum des angefochtenen Bescheids oder die Steuernummer des Beschwerdeführers genannt ist.<sup>5)</sup> Entscheidend ist ausschließlich, dass aus dem Inhalt des Anbringens hervorgeht, wogegen sich dieses richtet und was der Beschwerdeführer damit erreichen will.<sup>6)</sup> Für die Beurteilung von Anbringen ist somit das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Beschwerdeführers maßgeblich. Dies gilt nach Ansicht des VwGH sogar dann, wenn bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens die nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Beschwerdeführers eine andere ist.<sup>7)</sup>

Ebenso ist die Qualifikation eines Anbringens als Bescheidbeschwerde einzig und allein davon abhängig, dass diesem zumindest andeutungsweise zu entnehmen ist, dass die Partei beabsichtige, eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen. Lässt sich erkennen, dass sich der jeweilige Einschreiter durch eine bestimmte Entscheidung beschwert fühlt und deren Nachprüfung begehrt, so ist vom Vorliegen einer Bescheidbeschwerde auszugehen.<sup>8)</sup> Ob die Bescheidbeschwerde als solche bezeichnet wird oder nicht, ist dabei irrelevant.<sup>9)</sup>

Die Anwendung des Grundsatzes, dass es bei der Beurteilung von Anbringen nicht auf Bezeichnungen und zufällige verbale Formen ankommt, setzt freilich voraus, dass eine der Auslegung zugängliche Parteienerklärung überhaupt vorliegt und dass der Wille der Partei aus ihrem Vorbringen mit Eindeutigkeit geschlossen werden kann. Wenn ein Anbringen daher ausschließlich Feststellungen oder materiellrechtliche Ausführungen enthält, ohne sich in irgendeiner Weise auf einen Bescheid zu beziehen, darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass es sich nicht um ein Rechtsmittel handelt.<sup>10)</sup> Nach Ansicht des VwGH kommt der erkennenden Behörde nämlich nicht die Aufgabe zu, „den Sinn einer unklaren, mehr als eine Deutung zulassenden Parteienbekundung in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei nach Beurteilung der Behörde am günstigsten wäre, und damit gleichsam stellvertretend für die Partei eine Entscheidung zu treffen, die sie in der Wahl ihrer unklaren, mehrdeutigen Formulierung vermieden hatte. Erst recht kann auch bei rechtsschutzfreundlicher Interpretation von Parteienerklärungen nicht die Befugnis oder Pflicht der Behörde abgeleitet werden, von der Partei tatsächlich nicht erstattete Erklärungen aus der Erwägung als erstattet zu fingieren, dass der Kontext des Parteivorbringens die Erstattung der nichterstatteten Erklärung nach behördlicher Beurteilung als notwendig, ratsam oder empfehlenswert erscheinen lasse.“<sup>11)</sup>

## 2. Fehlbezeichnungen und sprachliche Irrtümer

Die Tatsache, dass eine rein inhaltliche Betrachtung vorzunehmen und sowohl Formulierungen als auch Bezeichnungen irrelevant sind, führt dazu, dass auch sprachliche Irrtümer oder Fehlbezeichnungen keinen Einfluss auf die Erfüllung der Inhaltserfordernisse der § 250 Abs 1, § 264 Abs 1 BAO haben, sofern trotzdem (etwa durch den sonstigen Inhalt des Anbringens) dem Zweck dieser Bestimmungen Genüge getan wird. So ist etwa eine Bescheidbeschwerde auch dann eine Bescheidbeschwerde, wenn sie irrtümlich als

Vorlageantrag bezeichnet wird, aber die in § 250 Abs 1 BAO genannten Inhalte aufweist.<sup>12)</sup> Dasselbe gilt, wenn eine Bescheidbeschwerde als solche gegen die „Bescheide über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer“ bezeichnet wird, der Beschwerdeführer aber inhaltlich ausschließlich die neuen Sachbescheide bekämpft. In diesem Fall darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Bescheidbeschwerde nur gegen die neue Abgabefestsetzung und nicht auch gegen die amtswegige Wiederaufnahme erhoben wurde.<sup>13)</sup>

Ihre Grenzen findet die Irrelevanz von Irrtümern freilich dort, wo der Inhalt eines bestimmten Anbringens oder das entsprechende Begehren überhaupt nicht mehr vom Gesetz gedeckt ist. In diesem Sinne hat der VwGH<sup>14)</sup> – mE vollkommen zu Recht – ein mit der Geschäftszahl des Abgabenbescheids versehenes und vom Abgabepflichtigen als Einspruch bezeichnetes Schreiben mit dem Ersuchen, man möge ihm die Grunderwerbsteuer schenken, weil er ansonsten durch die hohe Steuervorschreibung in arge wirtschaftliche Schwierigkeiten käme, nicht als Rechtsmittel gewertet.

## 3. Subjektive Behördenkenntnis

Soweit ersichtlich, existiert keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob auch subjektive Kenntnisse der Abgabenbehörde bzw der dort tätigen natürlichen Personen bei der Klärung der Frage nach einer ausreichenden Bezeichnung relevant sind. Ist der Abgabenbehörde – aus welchen Gründen auch immer – bekannt, welchen Bescheid bzw welche Beschwerdevorentscheidung der Beschwerdeführer meint, obwohl das Vorbringen objektiv betrachtet mangelhaft ist, so muss mE auch das subjektive Wissen bei der Abgabenbehörde in die rechtliche Beurteilung einfließen. Der Zweck der § 250 Abs 1 lit a und § 264 Abs 1 BAO gebietet es in einem solchen Fall, das Anbringen als rechtskonform zu werten. Dasselbe gilt regelmäßig auch dann, wenn zwar nicht aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers, jedoch aus dem restlichen Akteninhalt erschlossen werden kann, welcher Bescheid bzw welche Bescheidbeschwerde gemeint ist.

## 4. Konkludente Handlungen

Den gesetzlichen Inhaltserfordernissen wird auch dann entsprochen, wenn der entsprechende Bescheid oder die Beschwerdevorentscheidung zwar nicht explizit genannt, jedoch durch eine quasi konkludente Handlung

5) Ritz, BAO<sup>5</sup> § 250 Rz 5.

6) VwGH 12. 3. 2010, 2006/17/0360; 24. 6. 2009, 2007/15/0041; 21. 9. 2006, 2006/15/0042.

7) VwGH 28. 6. 2012, 2012/15/0071; 20. 2. 1998, 96/15/0127.

8) VwGH 20. 7. 2011, 2011/17/0130; 26. 7. 2005, 2003/14/0082; 19. 2. 1997, 94/13/0269; jeweils mit Hinweis auf Stoll, BAO (1994) 2567f.

9) VwGH 12. 8. 2002, 2001/17/0171; 17. 8. 1998, 97/17/0401.

10) VwGH 20. 12. 1999, 97/17/0141.

11) VwGH 28. 1. 2003, 2001/14/0229.

12) Vgl dazu mwN Nemeč, Zurückweisung einer als Vorlageantrag bezeichneten Berufung – Rechtsmittelverzicht bei Sprachproblemen, UFSjournal 2013, 68.

13) VwGH 25. 10. 1995, 93/15/0119; 19. 2. 1991, 90/14/0224.

14) VwGH 18. 4. 1990, 89/16/0203.

auf den jeweiligen behördlichen Akt verwiesen wird. Der praktische Anwendungsbereich einer solchen konkludenten Bezeichnung ist freilich gering, die entsprechende Judikatur daher eher dürftig. In der – soweit ersichtlich – einzigen Entscheidung des VwGH<sup>15)</sup> in diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass der gesetzlichen Notwendigkeit der Bescheidbezeichnung auch dann Genüge getan wird, wenn der Einschreiter lediglich den Inhalt des Bescheids wiedergibt. In diesem Fall wird der Bescheid selbst zwar nicht bezeichnet, der Beschwerdeführer tut aber unzweifelhaft kund, welchen Bescheid er meint.

Das ist auch dann der Fall, wenn einer Bescheidbeschwerde der bekämpfte Bescheid als Anhang angeschlossen wird. Auch in dieser Konstellation wird der Bescheid zwar nicht ausdrücklich bezeichnet, aus den Umständen des Einzelfalls ist jedoch mE klar ersichtlich, welcher Bescheid gemeint ist.

### C. Konsequenzen der fehlenden Bescheidbezeichnung

Wenn einer Bescheidbeschwerde alle oder einzelne der in § 250 Abs 1 BAO genannten Inhalte fehlen oder

wenn ein Vorlageantrag nicht die Beschwerdeventscheidungsbezeichnung bezeichnet, so sind diese Anbringen inhaltlich mangelhaft und von der Abgabenbehörde zwingend<sup>16)</sup> einem Mängelbehebungsverfahren gem § 85 Abs 2 BAO zu unterziehen.<sup>17)</sup> Dem Beschwerdeführer ist daher die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Bescheidbeschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.<sup>18)</sup>

Unerkannt gebliebene Verstöße gegen § 250 Abs 1 BAO führen dazu, dass eine nachfolgende Beschwerdeentscheidung oder ein nachfolgendes Erkenntnis des BFG mangels Zuständigkeit für eine Sachentscheidung von einer unzuständigen Behörde stammt. Eine solche Unzuständigkeit ist vom VwGH im Revisionsverfahren von Amts wegen aufzugreifen und führt zur Rechtswidrigkeit des Bescheids infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts (§ 42 Abs 2 Z 2 VwGG).

15) VwGH 20. 2. 1964, 1786/63.

16) VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0213; 27. 4. 1981, 17/2599/79.

17) *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 85 Rz 12 a.

18) Vgl dazu im Detail etwa *Ritz*, Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 1 BAO, in *Doralt ua* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 341 ff.

#### SCHLUSSSTRICH

*Die Rechtsprechung des VwGH zeigt, dass an die notwendige Bezeichnungspflicht iSd § 250 Abs 1 lit a BAO bzw § 264 Abs 1 BAO keine strengen Anforderungen zu stellen sind. Eine formelle, umfassende Bezeichnung des Bescheids bzw der Beschwerdeentscheidung ist nicht notwendig. Es ist vielmehr ausreichend, dass sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers ergibt, welcher Bescheid bzw welche Beschwerdeentscheidung gemeint ist.*

*Wenn für die Abgabenbehörde aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers und aufgrund der sonstigen Umstände des Einzelfalls nicht zweifelhaft sein kann, welcher Bescheid bzw welche Beschwerdeentscheidung gemeint ist, so wird damit den gesetzlichen Anforderungen Genüge getan. Wie auch der VwGH (im Erk 20. 9. 1999, 98/13/0063) selbst meint, ist es der Abgabenbehörde daher verwehrt, den Rechtsschutz des Beschwerdeführers durch überspitzten Formalismus zu beeinträchtigen.*