

***Die Rolle der belangten  
Abgabenbehörde im Verfahren vor dem  
Bundesfinanzgericht***

zur Erlangung des akademischen Grades  
einer Mag.<sup>a</sup> iur. (Magistra iuris) an der  
Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Karl Franzens Universität

vorgelegt von  
**Johanna WIESER**

Beurteilerin:  
**Univ.- Prof. Dr. Tina EHRKE-RABEL**

Graz, im Juli 2014

## **Eidesstattliche Erklärung**

*Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen/Hilfsmittel nicht benutzt, und die den benutzten Quellen wörtlich und inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.*

Graz, am .....

.....  
(Unterschrift)

## **Statutory Declaration**

*I declare that I have authored this thesis independently, that I have not used other than the declared sources / resources, and that I have explicitly marked all material which has been quoted either literally or by content from the used sources.*

Graz, .....

.....  
(Signature)

# KURZFASSUNG

Titel: Die Rolle der belangten Abgabenbehörde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Autorin: Johanna Wieser

Schlagwörter: Verwaltungsgerichtsbarkeit, Bundesfinanzgericht, Erörterungstermin

Seit dem 1. 1. 2014 ist es in Österreich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012 zur grundsätzlichen Abschaffung des administrativen Instanzenzuges und zur Einführung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit gekommen. Dies führt neben zahlreichen verfassungsgesetzlichen und einfachgesetzlichen Änderungen auch zu einer wesentlichen Umgestaltung der Rolle der belangten Abgabenbehörde im Verfahren vor dem „neuen“ Bundesfinanzgericht (BFG). Die Abgabenbehörde ist nun „Partei“ im gerichtlichen Verfahren.

Nach einer umfassenden Beschreibung des abgabenbehördlichen Verfahrens wird das Verfahren der Bescheidbeschwerde und damit die Schnittstelle und der „Übergang“ zum gerichtlichen Verfahren beschrieben. Durch die zwingende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung seitens der Abgabenbehörde und die Möglichkeit des Beschwerdeführers, danach einen Vorlageantrag an das BFG zu stellen, kommt es zwischen der Behörde und dem Gericht vermehrt zu Interaktionen und gegenseitiger Kooperation.

Weiters beleuchtet diese Arbeit die Funktion des Erörterungstermines, bei dem die Abgabenbehörde und der Beschwerdeführer den Rechtsstreit vor dem BFG beilegen können und untersucht, aufgrund welcher abgabenrechtlichen Normen eine Bindungswirkung der Einigung gerechtfertigt werden könnte.

Im Anschluss wird die Bedeutung des „Grundsatzes des Treu und Glaubens“ in Hinblick auf den Erörterungstermin untersucht. Abschließend wird das neue Revisionsverfahren vor dem VwGH dargestellt.

## **ABSTRACT**

Title: The tax administration's role in the procedure of the "Federal Fiscal Court"

Author: Johanna Wieser

Keywords: administrative jurisdiction, Federal Fiscal Court, appointment for judicial review

Since 1.1.2014 the Austrian administrative "Jurisdiction's Amendment 2012" has become effective and led to a deregulation of the administrative appeal stages. This amendment implemented a double staged administrative jurisdiction and led to constitutional modifications and to a new tax administration's role in the procedure of the "Federal Fiscal Court" (BFG). According to the applicable "Austrian Fiscal Code" (BAO) the tax administration now constitutes an official party of the judicial litigation.

This work deals with the general administrative procedure and the appealment against the administrative decision and places emphasis on the transition to the judicial procedure. It also focuses on the mandatory preliminary decision of the tax administration and the following interactions between the tax administration and the Federal Fiscal Court.

Another main task of the work lies in the discussion of the appointment for judicial review. Thereby the tax administration and the claimant have the possibility to settle the legal dispute in front of the BFG. In addition, the legal regulation for the mutual consent between the two parties is examined.

Next the impact of the "principle of good faith" in relation to the appointment for judicial review is pointed out. In conclusion, the new role of the appeal before the Supreme Administrative Court and its scopes of duties are explained.

## VORWORT

An erster Stelle möchte ich mich bei meiner Betreuerin Univ.- Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel für die kompetente Unterstützung und rasche Umsetzung dieser Diplomarbeit bedanken. Ebenso bei Frau Univ.- Prof. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch und bei Herr ao Univ.- Prof. Dr. Otto Taucher, die durch spannenden Diskurs eine sehr gute Bereicherung für die Arbeit waren.

Ein besonderer Dank gilt auch meiner Familie, speziell meinen Eltern und Geschwistern, die mich in all der Zeit des Studiums immer wieder motiviert, bestärkt und aufgebaut haben. Ein ganz besonderer Dank gilt auch meinem Freund, der mir wertvolle Tipps zur Umsetzung und Strukturierung dieser Arbeit gab.

Recht herzlichen Dank sagen möchte ich auch allen Freunden, die ich während des Studiums kennenlernen durfte. Von ihnen durfte ich nicht nur für das Studium viel lernen.

Den Mitarbeitern am Institut, besonders Romina Pitscheider, Mag. Sandra Grill, Mag. Wibke Peperkorn, Mag. Marcus Schinnerl und Mag. Richard Kettitsch ein herzliches Dankeschön für die freundliche Aufnahme und die gute Zusammenarbeit.

Graz, 1. Juli 2014

Johanna Wieser

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>1</b>	<b>DIE NEUE VERWALTUNGSGERICHTSBARKEIT SEIT 1. 1. 2014.....</b>	<b>1</b>
1.1	Entstehung.....	1
1.2	Inhaltliche Ausgestaltung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012.....	3
1.3	Verfassungsrechtliche Bestimmungen für die Verwaltungs-gerichte.....	3
1.4	Das Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) als einfaches Gesetz .....	7
1.5	Instanzenzug.....	9
1.5.1	Gemeinden.....	9
1.5.2	Statut Graz .....	11
1.5.3	Bundesländer (am Beispiel Steiermark) .....	13
1.5.4	Bund.....	13
<b>2</b>	<b>ABGABENBEHÖRDLICHES VERFAHREN.....</b>	<b>15</b>
2.1	Allgemeines .....	15
2.2	Zuständigkeitswahrnehmung.....	15
2.3	Die Parteien.....	17
2.4	Verfahrensgrundsätze .....	19
2.5	Sachverhaltsermittlung .....	21
2.5.1	Prüfung der Steuererklärung und die Vornahme weiterer Ermittlungen .....	22
2.5.2	Das Recht auf Akteneinsicht und die Pflicht, Akteneinsicht zu gewähren .....	23
2.5.3	Manuduktionspflicht.....	25
<b>3</b>	<b>DAS ERSTINSTANZLICHE VERFAHREN .....</b>	<b>26</b>
3.1	Das Rechtsmittel „Bescheidbeschwerde“ .....	26
3.1.1	Das anzuwendende Verfahrensrecht im Beschwerdeverfahren.....	26
3.1.2	Bescheidbeschwerde - Regelungen für den Abgabepflichtigen .....	27
3.1.3	Bescheidbeschwerde - Regelungen für die Abgabenbehörde .....	30
3.2	Das Rechtsmittel „Vorlageantrag“ .....	37
3.2.1	Allgemeines.....	37
3.2.2	Die Rechte und Pflichten der Amtspartei im gerichtlichen Verfahren .....	40
3.2.3	Die Wirkungen des Vorlageantrages.....	41

3.2.4	Ausnahme für die Behörde, nach einer BVE noch einmal zu entscheiden.....	43
<b>3.3</b>	<b>Entscheidungsfindung durch das Verwaltungsgericht .....</b>	<b>45</b>
3.3.1	Das Ermittlungsverfahren .....	46
3.3.2	Erledigungsarten des Verwaltungsgerichtes .....	49
<b>4</b>	<b>DER ERÖRTERUNGSTERMIN .....</b>	<b>54</b>
4.1	Historischer Hintergrund.....	54
4.2	Rechtsanspruch und /oder Pflicht auf einen Erörterungstermin? .....	56
4.3	Inhalt eines Erörterungstermines .....	57
4.4	Können Vereinbarungen auf Grundlage des § 269 Abs. 3 BAO überhaupt zu einer verbindlichen Abmachung führen? .....	58
4.4.1	Vereinbarungen unter dem Aspekt des Legalitätsprinzips .....	58
4.4.2	Standpunkte der Gerichtshöfe des Öffentlichen Rechts.....	60
4.4.3	In welchen Bereichen darf es zu einer Einigung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen kommen? .....	61
4.4.4	Die Handhabung der österreichischen Steuerrechtspraxis .....	63
4.4.5	Im Gesetz bereits verankerte „Einigungsmöglichkeiten“ .....	64
4.4.6	Der wunde Punkt des Erörterungstermines.....	65
4.4.7	Neue Möglichkeiten durch § 300 BAO? .....	67
4.5	Bescheiderlassung nach einem Erörterungstermin gem § 269 Abs. 3 BAO?.....	68
4.5.1	Bescheiderlassung auf Grundlage der §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO? .....	69
4.5.2	Möglicher Inhalt eines Bescheides nach §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO .....	71
4.5.3	Argumente der Wirtschaftspsychologie .....	72
<b>5</b>	<b>DER GRUNDSATZ VON TREU UND GLAUBEN.....</b>	<b>73</b>
5.1	Allgemeines .....	73
5.2	Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht .....	74
5.3	Grundsatz von Treu und Glauben auch außerhalb der Grenzen des Gesetzes?.....	77
5.4	Mittellösung .....	79
<b>6</b>	<b>RECHTSSCHUTZ BEI VERSTOß GEGEN DEN GRUNDSATZ VON TREU UND GLAUBEN .....</b>	<b>81</b>
6.1	Nachsicht gem § 236 BAO .....	81

<b>6.2 Die Amtshaftungsklage .....</b>	<b>83</b>
<b>6.3 Der Vertrauensschaden .....</b>	<b>84</b>
<b>6.4 Exkurs: Schätzung gem § 184 BAO im Vergleich zum Erörterungstermin ....</b>	<b>86</b>
<b>7 RECHTSSCHUTZ GEGEN EINEN BESCHLUSS ODER EIN ERKENNTNIS DES BFG .....</b>	<b>88</b>
<b>7.1 Revision an den Verwaltungsgerichtshof .....</b>	<b>88</b>
7.1.1 Allgemeines.....	88
7.1.2 Ordentliche Revision .....	90
7.1.3 Außerordentliche Revision .....	91
7.1.4 Entscheidungsfindung durch den VwGH.....	92
<b>7.2 Bescheidbeschwerde an den VfGH .....</b>	<b>94</b>
7.2.1 Allgemeines.....	94
7.2.2 Verfahrensrechtliche Ausgestaltung.....	95
7.2.3 Erledigungsarten durch den VfGH.....	95
<b>8 ZUSAMMENFASSUNG .....</b>	<b>97</b>
<b>LITERATUR.....</b>	<b>100</b>
<b>JUDIKATUR .....</b>	<b>102</b>



## 1 DIE NEUE VERWALTUNGSGERICHTSBARKEIT SEIT 1. 1. 2014

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012<sup>1</sup>, die das vergangene Jahr vom Nationalrat und Bundesrat beschlossen wurde, ist es zu einer Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit gekommen. Sie ist am 1. 1. 2014 in Kraft getreten und wird als „größtes Reformwerk“ von allen Parteien einhellig begrüßt.<sup>2</sup>

Im Folgenden möchte ich einleitend auf die Entstehungsgeschichte dieser bahnbrechend neuen Reform eingehen. In einem weiteren Schritt beschreibe ich das neue Modell sowie die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Verwaltungsgerichte, um danach die Organisation des Bundesfinanzgerichts zu erklären. Abschließen möchte ich das erste Kapitel mit einem Überblick des Instanzenzuges bei Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben.

### 1.1 Entstehung

Die Entstehung der „Verwaltungsgerichtsbarkeit“ begann bereits in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Am 2. Juli 1876 nahm der Verwaltungsgerichtshof erstmals seine Tätigkeit auf. Bereits zu dieser Zeit gab es Bestrebungen, verwaltungsgerichtliche Unterinstanzen einzuführen. Erst im Jahr 1988 fruchtete diese Idee mit der Einführung der unabhängigen Verwaltungssenate (**UVS**), nicht zuletzt getrieben durch den internationalen Druck, Behörden, die die Qualität von Tribunale aufweisen und somit Art 6 EMRK entsprechen, ins Leben zu rufen. Sie stellten die Rechtsmittelbehörde dar, an die Berufung in verwaltungsrechtlichen Angelegenheiten sowie in Verwaltungsstrafsachen einerseits und Beschwerde gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt andererseits erhoben wurde.<sup>3</sup>

15 Jahre später wurde im Jahr 2003 der Unabhängige Finanzsenat (**UFS**) als zweitinstanzliche Behörde für Steuer- und Zollangelegenheiten und für Finanzstrafsachen errichtet.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012, BGBl I 2012/51.

<sup>2</sup> Leiss, Reform ist zu würdigen, aber Gemeinde-Bedenken bleiben, Kommunal: Recht&Verwaltung, 26.

<sup>3</sup> Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich<sup>1</sup> (2013) 1. Geschichte, 16.

<sup>4</sup> Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich<sup>1</sup> (2013) 1. Geschichte, 16.

Diese gerichtsähnlichen Verwaltungsbehörden erkannten allein auf Grundlage der Gesetze und waren an keine Weisungen der politischen Verwaltung gebunden.<sup>5</sup>

Nach weiteren 15 Jahren schaffte es die Verwaltungsgerichtsbarkeit Anfang dieses Jahres zum Durchbruch und sollte vor allem als Fortschritt des Rechtsstaatsprinzips folgender Problematik Abhilfe verschaffen:

Art 6 EMRK gebietet es, dass über strafrechtliche Anklagen oder zivilrechtliche Ansprüche (civil rights) zumindest in der Instanz unabhängige „Tribunale“ angerufen werden können. Die stetige Ausweitung und Anwendbarkeit des Art 6 EMRK und die unionsrechtlichen Vorgaben (wie z. B. Art 47 GRC) haben dazu geführt, dass auch die Verwaltungsbehörden aufgrund der verwaltungsbehördlichen Struktur (wie z. B. das Weisungsprinzip) nicht mehr wirklich dem „Tribunalcharakter“ entsprechen konnten.<sup>6</sup> Ganz anders soll das nun mit den neuen Verwaltungsgerichten werden, die alle Merkmale eines Gerichts mit unabhängigen, unabsetzbaren und unversetzbaren Richtern erfüllen. Wie *Jabloner* hervorhebt, werden mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 die Anforderungen an den gerichtlichen Rechtsschutz bedeutend erhöht, jedoch, das wird dabei leicht verkennt, vorwiegend lediglich in Bezug auf die verfahrensmäßigen Garantien als auf die inhaltliche Qualität des Rechtsschutzes.<sup>7</sup>

Des weiteren gab es Argumente für eine Reform dahingehend, dass es den Föderalismus stärken würde, wenn auch die Länder Anteil an der Gerichtsbarkeit bekämen. Auffällig allerdings ist in diesem Zusammenhang die immerwährende Zurückhaltung der Länder.<sup>8</sup> Eine Stärkung des Föderalismus seitens der Länder bringt auch eine Einschränkung der Gemeindeautonomie mit sich. Es ist z. B. an die Möglichkeit der Landesverwaltungsgerichte zu denken, eine ausschließlich meritorische Entscheidung zu erlassen.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich<sup>1</sup> (2013) 1. Geschichte, 16.

<sup>6</sup> *Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>3</sup> (2011) 35.

<sup>7</sup> *Jabloner*, Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich: 1867 – 2012 und darüber hinaus, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 15 ff (20).

<sup>8</sup> *Jabloner*, Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich: 1867 – 2012 und darüber hinaus, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 15 ff (20).

<sup>9</sup> *Leiss*, Reform ist zu würdigen, aber Gemeinde- Bedenken bleiben, *Kommunal: Recht&Verwaltung*, 26 (27).

## 1.2 Inhaltliche Ausgestaltung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012

Die Verwaltungsgerichtsbarkeits – Novelle brachte sowohl verfassungsrechtliche, als auch organisatorische Änderungen mit sich. Der administrative Instanzenzug wurde weitgehend abgeschafft, gleichzeitig kam es zur Einführung einer neuen zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit. Verwirklicht wurde die Novelle durch ein sog. „9+2“- Modell. In jedem Bundesland gibt es gem Art 129 B-VG ein Landesverwaltungsgericht erster Instanz, daneben wurden zwei Verwaltungsgerichte erster Instanz des Bundes eingerichtet (ein Bundesverwaltungsgericht und ein Bundesfinanzgericht). Die unabhängigen Verwaltungssenate der Länder sind in den Landesverwaltungsgerichten aufgegangen. Der Asylgerichtshof wurde zum Verwaltungsgericht des Bundes. Das Verwaltungsgericht des Bundes ist an die Stelle des Bundesvergabeamtes getreten, das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates. Die Zuständigkeiten der Kollegialbehörden mit richterlichem Einschlag und der sonstigen weisungsfreigestellten Organe sind, soweit diese eine rechtsprechende Tätigkeit ausübten, in die Verwaltungsgerichte übergegangen.<sup>10</sup>

Die Umwandlung der Verwaltungsbehörden auf ein Gericht erforderte einen großen Arbeitsaufwand<sup>11</sup>, nicht zuletzt wegen der Notwendigkeit, dadurch unzählige Gesetze zu ändern.

## 1.3 Verfassungsrechtliche Bestimmungen für die Verwaltungsgerichte

Durch die Einführung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit kam es auch zu Anpassungen auf verfassungsrechtlicher Ebene. Mittelpunkt der Verfassungsbestimmungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012 stellt Art 129 letzter HS B-VG dar. Dieser beinhaltet die Errichtung des Bundesfinanzgerichtes (**BFG**) neben dem allgemeinen Bundesverwaltungsgericht. So wird dem Abgabenrecht zweifelsohne eine gewisse

---

<sup>10</sup> Leiss, Reform ist zu würdigen, aber Gemeinde- Bedenken bleiben, Kommunal: Recht&Verwaltung, 26.

<sup>11</sup> Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich<sup>1</sup> (2013) 4. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die neuen Verwaltungsgerichte, 18.

Sonderstellung eingeräumt.<sup>12</sup> *Staringer* erwähnt als Argumente **für** die Errichtung eines BFG den praktischen Aspekt, die bestehende Behördenorganisation des UFS fortzuführen. Daneben ist vor allem das Spezialwissen der im Steuerrecht gut ausgebildeten Richter und insbesondere die im Abgabenrecht angewendeten Verfahrensnormen der Bundesabgabenordnung (BAO) erwähnenswert.<sup>13</sup>

**Gegen** eine Sonderstellung des BFG wurden speziell folgende Überlegungen getroffen: Von der besonderen Fachkenntnis der Richter am UFS hätte man ohne weiteres ebenfalls im allgemeinen Bundesverwaltungsgericht profitieren können. Die größten Bedenken wurden jedoch dahingehend geäußert, dass das BFG weiterhin im Ressort des Bundesministeriums für Finanzen eingebettet ist. Dies wirft nämlich die Frage auf, ob das BFG tatsächlich an Unabhängigkeit gewinnt. *Staringer* kritisiert dabei Folgendes: Das BFG übt die Gerichtskontrolle über die Finanzverwaltung aus. Gleichzeitig ist es jedoch im Bereich der Justizverwaltung dienst- und weisungsrechtlich genau diesem Ressort verpflichtet, während es auch die Finanzverwaltung kontrolliert.<sup>14</sup>

Es ist jedoch deutlich der Wille des Gesetzgebers zu erkennen, ein gewisses Gleichgewicht in die Justizverwaltung und die Gerichtskontrolle zu bringen. Veranschaulicht wird dies dadurch, dass die Weisungsgebundenheit des Präsidenten gegenüber dem BMF abschwächt wird, indem nicht selten Kompetenzen im Rahmen der Justizverwaltung eben nicht dem Präsidenten zukommen, sondern den von den Richtern besetzten Kollegialorganen, wie z. B. dem Geschäftsverteilungsausschuss, dem Personalsenat und, am bedeutendsten von allen, der Vollversammlung.<sup>15</sup>

Durch die Abschaffung des administrativen Instanzenzuges soll dem Bürger nach dem behördlichen Verfahren unmittelbar Rechtsschutz durch ein Gericht gewährt werden. Wie u.a. auch *Faber* schildert, ist der Instanzenzug trotzdem noch vom Aufbau der ganzen Verwaltung zu unterscheiden.<sup>16</sup> In der Verwaltungsorganisation herrschen

---

<sup>12</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (71).

<sup>13</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (71).

<sup>14</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (72).

<sup>15</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht - Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (78).

<sup>16</sup> *Faber*, Administrative Rechtsmittel und Rechtsbehelfe unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 299 ff (309).

weiterhin die Leitungs-, Aufsichts- und Weisungsbefugnisse des Art 20 Abs. 1 B-VG. Die Oberbehörden sind befugt, die Unterbehörden beim Entwurf der Bescheide zu beraten, sie dürfen Bescheidberichtigungen auftragen oder eine bestimmte Rechtsauffassung anordnen. Auf diese Weise üben die obersten Organe ihre politische Verantwortlichkeit aus und sichern eine einheitliche Vollziehung der Gesetze.<sup>17</sup>

Die Richter der neuen Verwaltungsgerichte, also des Bundesverwaltungsgerichts, des BFG und der Landesverwaltungsgerichte genießen gem Art 134 Abs. 7 B-VG die gleichen richterlichen Garantien wie die Richter der ordentlichen Gerichte. Das sind die Garantien der Unabhängigkeit, der Unabsetzbarkeit und Unversetzbarkeit gem Art 87 Abs. 1 und 2 sowie Art 88 Abs. 1 und 2 B-VG. Einfachgesetzlich ist in § 8 Abs. 10 BFGG normiert, dass die Richter bei ihrer richterlichen Tätigkeit an keine Weisungen gebunden sind.

Gem 130 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen einen Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit („Bescheidbeschwerde“), weiters gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt wegen Rechtswidrigkeit („Maßnahmebeschwerde“) und schließlich über Beschwerden wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch eine Verwaltungsbehörde („Säumnisbeschwerde“).<sup>18</sup>

Gem Art 131 Abs.3 B-VG entscheidet das BFG in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.<sup>19</sup>

Das BFG erkennt lediglich über Angelegenheiten der öffentlichen „Abgaben“, dadurch sind Streitigkeiten über sonstige Geld- oder Zwangsleistungen, die keine Abgaben darstellen, nicht vor den BFG zu bringen, selbst wenn sie von Bundesbehörden (darunter fallen auch Abgabenbehörden des Bundes) vollzogen werden. Somit gehören

---

<sup>17</sup> *Faber*, Administrative Rechtsmittel und Rechtsbehelfe unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 299 ff (309).

<sup>18</sup> *Ehrke-Rabel*, Verfassungsrechtliche Grundlagen der neuen Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 1 ff (2 f).

<sup>19</sup> *Köhler*, Die Zuständigkeit der Landesverwaltungsgerichte in Steuersachen, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 85 ff (90).

z. B. Angelegenheiten der Gebühren und Beiträge nach dem Rundfunkgesetz oder dem Konsulargebührengesetz nicht in die Zuständigkeit des BFG.<sup>20</sup>

Die Landesverwaltungsgerichte sind immer dann zuständig, wenn das B-VG nicht die Zuständigkeit eines anderen Gerichts (BFG oder Bundesverwaltungsgericht) bestimmt.<sup>21</sup> Das Gesetz bestimmt von der Zuständigkeit der Landesverwaltungsgerichte keine sachlichen Ausnahmen. Es ist z. B. kein Landesfinanzgericht geschaffen worden. Positiv abgrenzt fallen in die Landesverwaltungsgerichtszuständigkeit alle öffentlichen Abgaben der Länder und Gemeinden, soweit die Vollziehung durch Länder- und Gemeindebehörden, durch Behörden des Bundes, die nicht Abgabenbehörden des Bundes sind, oder aber auch durch Organe der ausgegliederten Rechtsträger erfolgt. Für die sonstigen öffentlich- rechtlichen Beiträge, die aufgrund von Gesetzen des Landes erfolgen, sind die Landesverwaltungsgerichte zuständig.<sup>22</sup> Daneben sind sie auch für Beiträge zuständig, die bundesgesetzlich geregelt sind, wenn diese nicht in unmittelbarer Bundesverwaltung vollzogen werden.

Art 131 Abs.4 B-VG sieht zusätzlich insofern noch eine Erweiterung der Zuständigkeiten der Landesverwaltungsgerichte vor, als der Bundesgesetzgeber mit Zustimmung der Länder solche Angelegenheiten, für die die Verwaltungsgerichte des Bundes zuständig sind, den Landesverwaltungsgerichten zuweisen darf.

Schließlich verbleibt noch, die Zuständigkeit im Bereich des Finanzstrafrechts zu erörtern: Da das BFG lediglich für die Angelegenheiten des Finanzstrafrechts, die unmittelbar durch die Finanzstrafbehörden des Bundes vollzogen werden, zuständig ist, bleiben den Landesverwaltungsgerichten in Finanzstrafsachen gem § 254 Abs. 1 FinStrG noch die Kompetenz für das landesgesetzliche und das kommunalsteuerliche Finanzstrafrecht, welches von anderen Behörden zu vollziehen ist.<sup>23</sup>

Art 132 B-VG hat die Beschwerdelegitimation und Art 133 B-VG die Zuständigkeit des **VwGH** zum Inhalt. Seine Aufgaben sind die Entscheidung über Revisionen gegen

---

<sup>20</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht - Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (73).

<sup>21</sup> *Ehrke- Rabel*, Verfassungsrechtliche Grundlagen der neuen Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Ehrke- Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 1 ff (3).

<sup>22</sup> *Köhler*, Die Zuständigkeit der Landesverwaltungsgerichte in Steuersachen, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 85 ff (101).

<sup>23</sup> *Köhler*, Die Zuständigkeit der Landesverwaltungsgerichte in Steuersachen, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 85 ff (102).

Erkenntnisse eines Verwaltungsgerichts wegen Rechtswidrigkeit, über Anträge auf Fristsetzung wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch ein Verwaltungsgericht, genannt „Fristsetzungsantrag“, sowie über Kompetenzkonflikte zwischen zwei Verwaltungsgerichten oder zwischen einem Verwaltungsgericht und dem VwGH.<sup>24</sup> Allerdings schränkt Art. 133 Abs 4 B-VG die Revision auf Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung ein, insbesondere wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Judikatur nicht einheitlich beantwortet wurde (vgl. Kapitel 7, Punkt 7.1. „Revision an den Verwaltungsgerichtshof“).

In Art 134 B-VG wird die Organisation des VwGH beschrieben und in Art 135 B-VG die Entscheidungsfindung desselben. Art 136 B-VG trifft die Aussage, dass die Organisation der Verwaltungsgerichte der Länder durch Landesgesetz geregelt wird, die Organisation der Verwaltungsgerichte des Bundes durch Bundesgesetz. Konkret hat das BFGG die Organisation des BFG und die jeweiligen Landesverwaltungsgerichtsgesetze die der Landesverwaltungsgerichte zum Inhalt. Das VwGG bestimmt sowohl die Organisation als auch das Verfahren für den VwGH. Das Verfahren des BFG wird durch Bundesgesetz geregelt. Durch Bundesgesetz kann gem Art 136 Abs. 3 B-VG auch das Abgabeverfahren vor den Verwaltungsgerichten der Länder geregelt werden. Genau dies ist in Österreich der Fall: Das Rechtsschutzverfahren vor den Landesverwaltungsgerichten und vor dem BFG ist einheitlich in der BAO geregelt.

### **1.4 Das Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) als einfaches Gesetz**

Das BFGG (eingeführt durch BGBl I 2013/14) besteht aus drei Teilen. Der erste beinhaltet die Organisation des Bundesfinanzgerichtes, aufgebaut in 6 Abschnitten, der zweite das Verfahren und die Vollstreckung und der dritte hat abschließend die Schlussbestimmungen zum Inhalt.

---

<sup>24</sup> *Ehrke- Rabel*, Verfassungsrechtliche Grundlagen der neuen Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Ehrke- Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 1 ff (3).

Im Folgenden möchte ich vorwiegend auf einige wesentliche Änderungen eingehen, die sich im Vergleich zur früheren Organisation und zu den Aufgaben des UFS seit dem 1. 1. 2014 ergeben haben.

§ 1 BFGG beschreibt die sachliche Zuständigkeit des BFG und wiederholt praktisch wörtlich die Verfassungsbestimmungen des Art 131 Abs. 3 B-VG. Danach erkennt das BFG über Beschwerden gem Art 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 B-VG in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.

§ 1 Abs. 2 BFGG hat die Möglichkeit eingeführt, Beschwerde gegen Bescheide des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) zu erheben.<sup>25</sup> Die Zuständigkeit des BFG auch für Beschwerden gegen Bescheide des BMF verdeutlicht, dass nun die **gesamte** Finanzverwaltung einer Gerichtskontrolle unterliegt.

Das BFG hat gem § 2 Abs. 1 BFGG seinen Sitz in Wien und besitzt gem § 2 Abs. 2 BFGG Außenstellen in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz und Salzburg.

In den § 5 ff BFGG sind die Organe des BFG aufgelistet. Sie bestehen gem § 5 BFGG aus dem Präsidenten, der vom Vizepräsidenten, den Leitern der Außenstellen und den Kammervorsitzenden unterstützt wird. Gem § 6 BFGG ist zur Unterstützung der ordnungsgemäßen Geschäftsführung ein Präsidialbüro (§ 15 BFGG), eine Controllingstelle (§ 19 BFGG), eine Evidenzstelle (§ 17 BFGG) und – für den Sitz und für jede Außenstelle- jeweils eine Geschäftsstelle eingerichtet. Aus den Richtern der Außenstelle ist jeweils für 6 Jahre ein Leiter zu bestellen. Als weiteres Organ bilden gem § 8 BFGG die gesamten Richter des BFG die Vollversammlung. Ebenfalls gibt es gem § 9 BFGG einen Geschäftsverteilungsausschuss, dem vor allem die Beschlussfassung der Geschäftsverteilung, die Vorbereitung der Beschlussfassung der Geschäftsordnung und des Tätigkeitsberichts in der Vollversammlung obliegt. Der **Grundsatz der festen Geschäftsverteilung** ist in Art 135 Abs. 2 B-VG verfassungsrechtlich vorgegeben und in § 13 BFGG einfachgesetzlich

---

<sup>25</sup> Bis zum BFGG war eine Bekämpfung von Bescheiden des BMF nicht beim UFS, sondern nur beim VwGH oder VfGH möglich. (*Staringer*, Das Bundesfinanzgericht - Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (74)).



niedergeschrieben. Daneben nahm noch eine Personalstelle (§ 10 BFGG) für weitere Aufgaben ihrer Tätigkeit auf.

Gem § 12 Abs. 1 BFGG entscheidet das BFG durch Einzelrichter oder durch Senate. Der Senat besteht gem Abs. 2 leg. cit. aus zwei Richtern, wobei ein Richter Senatsvorsitzender ist, sowie aus zwei fachkundigen Laienrichtern.

Eine interessante Neuerung gegenüber dem UFS stellen die gem § 11 BFGG obligatorisch einzurichtenden Kammern dar, die von der Vollversammlung nach fachlichen Kriterien bestimmt werden. Das BFGG schreibt nicht den eigentlichen Zweck, der damit verfolgt wird, nieder. Die Gesetzesmaterialien erwarten sich damit eine Sicherung der Qualität. Es soll die fortlaufende Weiterbildung der Richter erleichtern und einen roten Faden in die zukünftige Rechtsprechung bringen.<sup>26</sup>

### 1.5 Instanzenzug

Die vorliegende Arbeit hat schwerpunktmäßig die Rolle der Abgabenbehörde vor dem BFG und die verfahrensrechtliche Ausgestaltung zum Inhalt. Trotzdem sollen - zur genauen Abgrenzung - auch die Zuständigkeiten der (anderen) allgemeinen Verwaltungsgerichte und, neben dem Instanzenzug bei bundesrechtlich geregelten Abgaben, auch der Instanzenzug in gemeinde- und landesrechtlich geregelten Abgaben dargestellt werden. Dadurch zeige ich auf, in welchen Fällen nun wirklich das BFG angerufen werden darf und in welchen Situationen der Beschwerdeführer sich eben nicht an das BFG, sondern an ein anderes Gericht (oder eine andere Behörde) zu wenden hat.

#### 1.5.1 Gemeinden

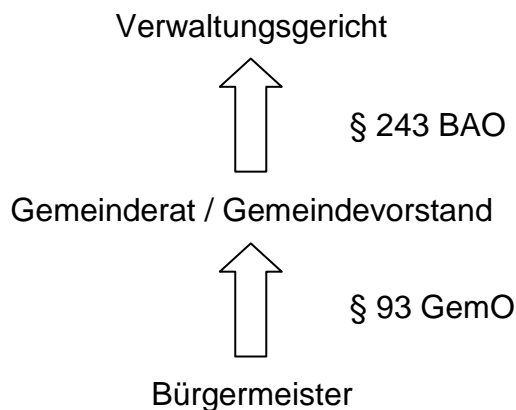
In den Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde besteht gem Art 118 Abs. 4 B-VG auch nach Inkrafttreten der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle<sup>27</sup> weiterhin die Möglichkeit, den zweigliedrigen Instanzenzug zu behalten. Dieser kann einfachgesetzlich durch den zuständigen Materiengesetzgeber gem Art 115 Abs. 2 zweiter Satz B-VG ausgeschlossen werden. (Von dieser Möglichkeit

---

<sup>26</sup> *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht - Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 ff (81); *ders* unter Verweis auf ErlRV 2007 BlgNR XXIV. GP, 9.

<sup>27</sup> Steiermärkisches Landesverwaltungsgerichts- Anpassungsgesetz, LGBl 2013/26.

wurde im Statut Graz Gebrauch gemacht, siehe unten Punkt 1.5.2. „Statut Graz“) In der Steiermark z. B. bleibt nun generell die Zweigliedrigkeit des Instanzenzuges bestehen. Das bedeutet, dass der Instanzenzug gem § 93 Steiermärkische Gemeindeordnung (im Folgenden: GemO) nach Erlassung eines Bescheides eines Bürgermeisters an den Gemeinderat oder den Gemeindevorstand geht. Mit der Ergänzung in § 93 Abs. 1 GemO „sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“ erfolgt die Klarstellung des Vorbehalts anderweitiger Zuständigkeiten, so z. B. für Abgabennachrichtsanträge gemäß § 44 Abs. 1 lit. d GemO (Zuständigkeit des Gemeindevorstands). Danach kann gem § 243 BAO Bescheidbeschwerde an ein Landesverwaltungsgericht erhoben werden. Der Instanzenzug lässt sich bei gemeinderechtlich geregelten Abgaben grafisch wie folgt darstellen:



Als wesentliche Änderung für die von den Gemeindebehörden durchzuführenden Verwaltungsverfahren – sowohl in Angelegenheiten der allgemeinen Verwaltung, als auch in Abgabenangelegenheiten – ist der Entfall der Möglichkeit, eine Vorstellung an die Aufsichtsbehörde gem § 97 GemO (Landesregierung) zu erheben, zu nennen. Dies geschah durch die Aufhebung des Art 199 a Abs. 5 B-VG. Des Weiteren wurde durch Art 37 des Landesverwaltungsgerichts- Anpassungsgesetzes die Steiermärkische Gemeindeordnung 1967, LGBl Nr. 115/1967, zuletzt in der Fassung LGBl Nr. 125/2012 geändert. § 101 Abs. 1 erster Satz lautet: „Ein rechtskräftiger Bescheid eines Gemeindeorgans in den Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde aus dem Bereich der Landesvollziehung kann von der Aufsichtsbehörde nur aus den Gründen des § 68 Abs. 3 und 4 des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes 1991 – AVG behoben werden.“

Begründet werden kann die Abschaffung der Möglichkeit, die Aufsichtsbehörde anzurufen, dadurch, dass nun, nach Erschöpfung des innergemeindlichen Instanzenzuges, der Rechtsschutz durch die Möglichkeit der Erhebung einer

Beschwerde an das Verwaltungsgericht gewährleistet wird. (In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass es im Falle eines zweistufigen Instanzenzuges nicht zu einer Beschwerdevorentscheidung kommt).

### 1.5.2 Statut Graz

Der zweigliedrige Instanzenzug kann gem Art. 115 Abs. 2 zweiter Satz B-VG einfachgesetzlich durch den zuständigen Materiengesetzgeber ausgeschlossen werden. Davon hat der zuständige Gesetzgeber, so durch die Novelle eingeführt und in gleicher Weise in der Literatur vertreten, im Statut Graz Gebrauch gemacht.<sup>28</sup> Das Statut Graz sieht nun weitgehend die Abschaffung des administrativen Instanzenzuges vor. § 100 Statut Graz (neu) hat den „neuen“ Instanzenzug zum Inhalt. Abs. 1 lautet: In den landesgesetzlich geregelten Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches sind mit Ausnahme der in Abs. 2 angeführten Angelegenheiten **Berufungen** gegen Bescheide eines Organs der Stadt Graz **ausgeschlossen**. In jenen bundesgesetzlich geregelten Angelegenheiten, in denen ein zweistufiger Instanzenzug nicht ausgeschlossen ist, entscheidet über Berufungen der Gemeinderat. Abs. 1 bestimmt, dass in Angelegenheiten der Dienst- und Gehaltsordnung der Beamten der Landeshauptstadt Graz, mit Ausnahme der Disziplinarverfahren, Berufungen zulässig sind. Berufungsbehörde ist der Gemeinderat. Auffallend ist, dass die Berufungskommission in **§ 100 Statut Graz** nicht mehr erwähnt wird.

Zusätzlich hat sich **§ 14 Statut Graz** geändert: In der Z 5 des Abs. 1 wurde der Beistrich durch einen Punkt ersetzt und die Z 6 entfiel. Dies hat zur Folge, dass es die Berufungskommission seit dem 1. 1. 2014 als Gemeindeorgan nicht mehr geben sollte. (vgl. auch § 48 Abs.3 erster Satz Statut Graz, in dem die Wortfolge „sowie der Berufungskommission“ gestrichen wird).

Wie oben erwähnt, ist seit dem 1. 1. 2014 gegen einen Bescheid des Bürgermeisters nicht mehr Berufung an den Gemeinderat oder an die Berufungskommission, sondern Berufung an das Verwaltungsgericht gem § 243 BAO zu erheben. (Im Unterschied zum allgemeinen Rechtsmittelverfahren bleibt bei Rechtsmitteln innerhalb des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde die Bezeichnung „Berufung“ aufrecht<sup>29</sup>, vgl. auch § 288 Abs.1 BAO.) Stellt nun die Berufungskommission kein Organ der Stadt Graz gem

---

<sup>28</sup> *Fischerlehner*, Rechtsmittelverfahren bei Gemeindeabgaben, RFG 2013/104 (105).

<sup>29</sup> *Fellner/Peperkorn*, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke- Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (34).

§ 14 Statut Graz mehr dar, hat es den Anschein, dass sie im Gesetz gar nicht mehr vorhanden ist. Dies würde jedoch insofern zu einem Widerspruch innerhalb des Gesetzes führen, als die Berufungskommission immer noch punktuell im Gesetz genannt wird. Dies zeigt sich z. B. in der Beibehaltung der §§ 33a und 67 Statut Graz. § 33a leg cit bestimmt, dass für die Entscheidung über Berufungen in Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches, die durch Gesetz nicht ausdrücklich dem Gemeinderat übertragen sind, der Gemeinderat für seine Funktionsdauer aus seiner Mitte eine Berufungskommission zu wählen hat. Gem § 67b Statut Graz obliegt der Berufungskommission in allen Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches die Entscheidung über Berufungen in zweiter Instanz und die Ausübung der in den verfahrensgesetzlichen Bestimmungen vorgesehenen oberbehördlichen Befugnisse, sofern diese Verfügungen nicht ausdrücklich durch Gesetz dem Gemeinderat übertragen sind. Wie diese Gesetzeskonstellation auszulegen ist, ist fraglich. Dies fordert den Juristen nun auf, eine möglichst gesetzeskonforme Auslegung zu erreichen. War es die Intention des Gesetzgebers, die Berufungskommission vollkommen abzuschaffen (siehe die Streichung in § 14 Statut Graz), hat dies zur Folge, dass nun alle Angelegenheiten dem Gemeinderat überlassen sind, und § 33a und § 67b als obsolet zu betrachten sind. So kommt es nach einem Bescheid des Bürgermeisters stets gleich zur Anrufung des Verwaltungsgerichtes (oder in seltenen Fällen zur Anrufung des Gemeinderates), egal, ob die Aufgaben in den Händen des Gemeinderates oder der Berufungskommission liegen. Meiner Meinung nach ist der Wille des Gesetzgebers eindeutig: zum einen wollte er eine weitgehende Abschaffung des administrativen Instanzenzuges erreichen und zum anderen bezweckte er eine Verfahrensvereinfachung. In der nächsten Gesetzesnovelle zum Statut Graz wird sich zeigen, ob in Zukunft die §§ 33a und 67 Statut Graz ebenfalls geändert werden. Es war wahrscheinlich nicht im Sinne des Gesetzgebers, „klamm heimlich“ den Weg zur Berufungskommission beizubehalten. Der Instanzenzug lässt sich grafisch wie folgt darstellen:

Landesverwaltungsgericht

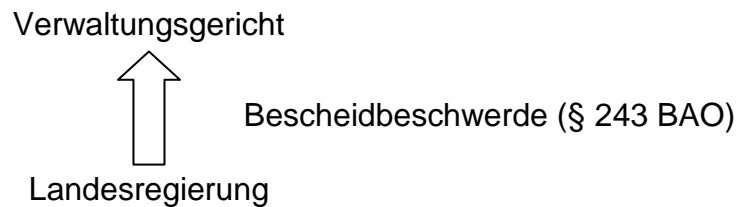


Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO)

Bürgermeister

## 1.5.3 Bundesländer (am Beispiel Steiermark)

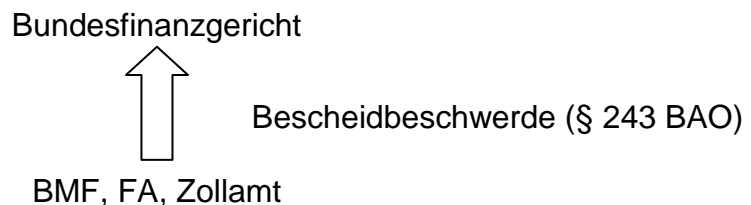
§ 3 Abs. 2 erster Satz des Steiermärkischen Abgabengesetzes<sup>30</sup> a.F. (StAbgG) bestimmte als sachlich zuständige Behörde erster Instanz das Amt der Landesregierung und in zweiter Instanz die Landesregierung. Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle<sup>31</sup> wurde auch im Bereich der Länder (und so auch im Bereich der landesgesetzlich geregelten Abgaben) der verwaltungsbehördliche Instanzenzug abgeschafft. Sachlich zuständig für die Erhebung der Landesabgaben ist nunmehr die Landesregierung. Dem § 5 StAbgG wurde folgender § 6 leg cit angefügt: „Die Änderung des § 3 Abs.2 erster Satz und der Entfall des § 4 Abs.3 durch die Novelle LGBl 87/2013 treten mit 1. Jänner 2014 in Kraft.“ Der Instanzenzug lässt sich nun folgendermaßen darstellen:



Nach einem Bescheid der Landesregierung hat der Beschwerdeführer die Möglichkeit, sich mit Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht zu wenden.

## 1.5.4 Bund

In den Angelegenheiten der Bundesabgaben kann gegen einen Bescheid einer Abgabenbehörde Bescheidbeschwerde an das BFG gem § 243 ff BAO erhoben werden. Abgabenbehörden des Bundes sind gem § 1 Abs. 2 BFGG ausschließlich das Bundesministerium für Finanzen, die Finanzämter und die Zollämter. Der Instanzenzug lässt sich folgendermaßen darstellen:



---

<sup>30</sup> Steiermärkisches Abgabengesetz, LGBl 2010/12.

<sup>31</sup> Steiermärkisches Landesverwaltungsgerichts- Anpassungsgesetz, LGBl 2013/26.

Die nächsten Kapitel beschränken sich auf das Verfahren vor dem BFG, somit auf die Angelegenheiten der **Bundesabgaben**. Der Aufbau, die Organisation und auch die sachliche sowie die örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden bestimmen sich nach dem Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010.<sup>32</sup> Das BMF ist die oberste Verwaltungsbehörde, ihm sind die Finanzämter und Zollämter als Abgabenbehörden 1. Instanz unmittelbar unterstellt.<sup>33</sup>

**Sachlich** zuständig sind die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG), daneben sind die Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis (vgl. §§ 13 und 14 AVOG) für bestimmte Abgaben zuständig, wie z. B. für die Erhebung der Körperschaftsteuer für Aktiengesellschaften und für „große“ GmbH. Schließlich gibt es noch das Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis gem § 19 AVOG für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel.<sup>34</sup>

Örtlich zuständig für natürliche Personen sind die Finanzämter, in deren Sprengel diese ihren Wohnsitz haben. (§ 20 AVOG). Bei juristischen Personen richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach deren Ort der Geschäftsleitung oder dem Sitz der Körperschaft gem § 27 BAO (Betriebsfinanzamt gem § 21 AVOG).<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> (2014) Tz 1255; BGBl I 2010/9 idF 2010/111.

<sup>33</sup> Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> (2014) Tz 1256.

<sup>34</sup> Kneihls/Urtz, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2014) Tz 246.

<sup>35</sup> Kneihls/Urtz, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2014) Tz 246.

## 2 ABGABENBEHÖRDLICHES VERFAHREN

Im nächsten Kapitel möchte ich grundsätzliche Aspekte zum abgabenbehördlichen Verfahren vom Beginn bis zur ersten steuerlichen Veranlagung erläutern, und dabei insbesondere auf die Zuständigkeitswahrnehmung, den Parteibegriff und die wesentlichen Verfahrensgrundsätze eingehen. In einem weiteren Schritt stelle ich die Ermittlung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes seitens der Abgabenbehörde dar und erkläre die für die Verfahrensbeteiligten relevanten Rechte und Pflichten.

### 2.1 Allgemeines

Gem § 49 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden, das sind für den Bund der Bundesminister für Finanzen, die Finanzämter, sowie die Zollämter, für die Länder jeweils die Landesregierung, und für die Gemeinden der Bürgermeister, mit der Erhebung der öffentlichen Abgaben und Beiträge betraut.

Abs.2 leg.cit beschreibt, dass unter „Erhebung der Abgaben“ alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH manifestieren sich diese in der Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) und zwangsweisen Einbringung der geschuldeten Abgaben.<sup>36</sup> Der VwGH zählt dazu auch die Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen.<sup>37</sup>

### 2.2 Zuständigkeitswahrnehmung

Sobald ein Anbringen bei der Abgabenbehörde eingereicht wird, hat sie von Amts wegen ihre sachliche und örtliche **Zuständigkeit** zu prüfen, d.h. selbst wahrzunehmen. Langen Anbringen ein, zu deren Behandlung die Abgabenbehörde nicht zuständig ist, hat sie diese ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle **weiterzuleiten** oder den Einschreiter an diese zu weisen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH richtet sich die Zuständigkeit zur Erlassung eines

---

<sup>36</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 49 Tz 6, unter Verweis auf VwGH 25.4.1996, 96/16/0068.

<sup>37</sup> VwGH 9.12.1992, 91/13/0204.

Bescheides oder auch für andere Amtshandlungen stets nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Wirksamwerdens (vgl. § 97 BAO) des Bescheides.<sup>38</sup> Das bedeutet, der Grundsatz „perpetuatio fori“ gilt im Abgabenverfahren nicht. Dieser würde bewirken, dass, wenn das Anbringen bei der rechtmäßigen Behörde eingelangt ist, die im Zeitpunkt der Anhängigmachung der Rechtssache sachliche und örtliche Zuständigkeit aufrecht bleibt, auch wenn sich danach die dafür maßgeblichen Umstände geändert haben.<sup>39</sup>

Aufgrund der Amtswegigkeit des Verfahrens ist es ohne Bedeutung, ob der Beschwerdeführer die Unzuständigkeit geltend machen möchte oder nicht.<sup>40</sup> Die amtswegige Wahrnehmung einer allfälligen Unzuständigkeit findet nicht nur im erstinstanzlichen, sondern auch im Rechtsmittelverfahren Anwendung.<sup>41</sup> § 249 Abs 1 zweiter Satz BAO bestimmt für den Fall, dass der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde innerhalb ordnungsgemäßer Frist beim Verwaltungsgericht und nicht, wie vorgesehen, bei der zuständigen Abgabenbehörde einbringt, auch dieses die Beschwerde unverzüglich an die zuständige Abgabenbehörde weiterzuleiten hat.

Erfolgt die Weiterleitung mit der Post, sind die Tage des Postlaufs in die Frist nicht einzurechnen, da hier § 108 Abs.4 BAO anzuwenden ist.<sup>42</sup> Nach der hA gilt diese Regel jedoch nicht bei Weiterleitung mit der Dienstpost.<sup>43</sup> Da die Behörde das Anbringen im Falle einer Unzuständigkeit auf Gefahr des Einschreiters weiterleitet, hat dieser sämtliche damit verbundenen Nachteile unter allen Umständen zu tragen.<sup>44</sup> Dabei bezweckt die Formulierung im Gesetz „die Behörde hat die Weiterleitung ohne unnötigen Aufschub zu erbringen“ eben nicht, den Einschreiter in dem Sinn zu schützen, dass ihn die Folgen der Verspätung der Behörde nicht mehr treffen. Selbst

---

<sup>38</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 3, unter Verweis auf VwGH 16.12.1999, 97/16/0064, VwGH 4.7.1990, 89/15/0095.

<sup>39</sup> Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht<sup>8</sup> 2010, Tz 702.

<sup>40</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 3.

<sup>41</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 3, unter Verweis auf VwGH 27.6.1994, 93/16/0001; 26.1.1995, 92/16/0145; 21.5.2001, 2001/17/0043.

<sup>42</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50, Tz 5, unter Verweis auf 128 BlgNR 15. GP, 39.

<sup>43</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 5, unter Verweis auf Stoll, BAO, 590.

<sup>44</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 5, unter Verweis auf VwGH 5.11.1981, 16/2814/80, 16/2909/80.



bei erwiesenem Verschulden der Behörde an einer nicht fristgerechten Weiterleitung, treffen die Nachteile stets den Anbringer.<sup>45</sup>

### 2.3 Die Parteien

§ 77 BAO bestimmt jeden, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner oder als Haftender in Betracht kommt, als Abgabenschuldner. Abgabenschuldner ist jeder, sei es eine natürliche oder juristische Person, eine Vermögensmasse oder eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung, mit dem die Abgabenbehörde im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Abgabenschuld in einem Abgabenverfahren in Verbindung tritt oder in Verbindung treten kann. Wenn einem „wirtschaftlichen Gebilde“, das zivilrechtlich nicht rechtsfähig ist, materiellrechtlich Steuerrechtssubjektivität zuerkannt wird, ist auch dieses abgabenschuldner.<sup>46</sup> Der Abgabenschuldner ist gem § 78 Abs. 1 BAO **Partei**. Daneben kommt auch der Person Parteistellung zu, die eine Beschwerde einbringt, also als Beschwerdeführer auftritt, einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259 BAO) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264 BAO) gestellt hat. Ferner sind gem § 78 Abs. 2 BAO, wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen Partei, an die diese Bescheide ergehen, weiters, wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermessbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben. Schließlich ordnet Abs. 3 leg cit an, dass andere als die genannten Personen die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit haben, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht. Die Tätigkeit der Abgabenbehörde nehmen z. B. Personen in Anspruch, die einen Antrag auf Familienbeihilfe oder eine Unbedenklichkeitsbescheinigung stellen.<sup>47</sup> Bezieht jemand

---

<sup>45</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 50 Tz 5, unter Verweis auf VwGH 19.12.1995, 95/20/0700, 0702, ZfVB 1997/6/2178.

<sup>46</sup> Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 78 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 13.12.2007, 2006/14/0061.

<sup>47</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> 2014, Rz 1263.

z. B. unrechtmäßig Beihilfen, wäre das ein Beispiel dafür, dass sich die Tätigkeit der Abgabenbehörde auf ihn bezieht.<sup>48</sup>

Wird eine Person bloß wirtschaftlich belastet, hat sie also nur ein wirtschaftliches Interesse an der Minderung oder Nichtfestsetzung einer Abgabe, kann diese Person nicht Partei werden.<sup>49</sup>

Der Parteibegriff spielt insofern eine wesentliche Rolle, als bestimmte Rechte ausschließlich der Partei zustehen.<sup>50</sup> *Ritz* nennt dazu beispielhaft:

- das Recht auf Akteneinsicht gem § 90 BAO,
- den Anspruch auf Rechtsbelehrung nach § 113 BAO (hingegen setzt das Recht auf Auskunft nach dem Auskunftspflichtgesetz keine Parteistellung voraus),
- das Recht auf Parteiengehör gem § 115 Abs. 2 BAO,
- die Befugnis, einen Antrag auf Beweiserhebung gem § 183 Abs. 3 BAO zu stellen,
- die Berechtigung zur Stellung von Anträgen nach §§ 293, 293a, 293b, 295a und 299 Abs. 1 BAO,
- die Berechtigung zur Stellung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO,
- die Berechtigung zur Stellung eines Wiedereinsetzungsantrages gem § 308 Abs 1 BAO), sowie
- die Berechtigung zur Einbringung einer Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO).<sup>51</sup>

Parteistellung kommt nicht nur natürlichen, sondern auch juristischen Personen wie einer GmbH oder einer AG etc. zu. Daneben genießt auch eine Personengesellschaft, wie die OG oder KG und auch eine GesbR aufgrund ihrer eigenen Rechtsfähigkeit voll Parteistellung im Abgabenverfahren.<sup>52</sup> Im Verfahren vor den Abgabenbehörde sowie im

---

<sup>48</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> 2014, Rz 1263.

<sup>49</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 78 Tz 7, unter Verweis auf VwGH 21.3.1985, 83/16/0110; 85/16/0026; 20.4.1998, 97/17/0131, 0132, 0218, 0219.

<sup>50</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 78 Tz 8.

<sup>51</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 78 Tz 8.

<sup>52</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> (2014) Rz 1264.

Rechtsmittelverfahren herrscht der Grundsatz der sog „gewillkürten Stellvertretung“ (§ 83 Abs 1 BAO).<sup>53</sup>

Sieht das Gesetz nicht ausnahmsweise eine notwendige Vertretung vor (wie das z. B. mangels eigener Handlungsfähigkeit bei Kindern oder juristischen Personen der Fall ist), steht es den Parteien und gesetzlichen Vertreter frei, sich durch eigenberechtigte Personen (z. B. Familienmitglieder, Angestellte) vertreten zu lassen, sofern ihr persönliches Erscheinen nicht ausdrücklich verlangt wird. Auch vor den Verwaltungsgerichten besteht wie bisher vor dem UFS, kein Vertretungszwang, allerdings gibt es diesbezüglich in der BAO weiterhin keine explizite Norm.<sup>54</sup>

Gem § 265 Abs. 5 BAO kommt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht auch der Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Beschwerde angefochten wird, Parteistellung zu. (sog. **Amtspartei**).

### 2.4 Verfahrensgrundsätze

Dem Abgabenverfahren wohnen Verfahrensgrundsätze inne, die vorwiegend auf dem Gleichheitssatz, der sich aus Art 2 StGG, sowie aus Art 7 Abs. 1 B-VG ergibt, und auf dem Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG, einfachgesetzlich ausgestaltet in § 5 F-VG, beruhen. Öffentliche Abgaben können nur aufgrund von Gesetzen oder - bei Gemeindeabgaben auf Grund des freien Beschlussrechts - erhoben werden.

Der einfache Gesetzgeber gestaltete das Verfahren mit der Intention, einen möglichst wahrheitsgemäßen Sachverhalt zu erlangen. Gem **§ 114 Abs. 1 BAO** haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften zu erfassen und gleichmäßig zu behandeln (**Gleichbehandlungsgrundsatz**), sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen. Der Gleichbehandlungsgrundsatz bindet sowohl die

---

<sup>53</sup> *Ehrke-Rabel*, Die Haftung von Wirtschaftstreuhändern, Rechtsanwälten, Notaren für die Abgabenschulden ihrer Mandanten nach § 9 Abs 2 BAO, ÖStZ 2012, 546 (548).

<sup>54</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (88).

Gesetzgebung, als auch die Vollziehung und verbietet unsachliche und willkürliche Entscheidungen.<sup>55</sup>

**§ 115 Abs. 1 BAO** verpflichtet die Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. (sog. **Amtswegigkeitsgrundsatz**). Die Ermittlungspflicht und die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörde dienen einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung des Einzelnen und verfolgen somit „ein schwerwiegendes öffentliches Interesse.“<sup>56</sup> Die amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsforschung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt.<sup>57</sup>

Dieses System ist zusätzlich durch eine dynamische und bewegliche Komponente ausgestaltet, die die Partei zur Offenlegung aller bedeutsamen Umstände gem § 119 BAO verpflichtet (**Offenlegungsggrundsatz**). Nach der Rechtsprechung des VwGH trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen.<sup>58</sup> Zusätzlich kann sie verstärkt zur Mitwirkung herangezogen werden, wenn die Möglichkeiten der Behörde zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhalts eingeschränkt sind<sup>59</sup>, z. B. wenn es sich um einen Auslandssachverhalt handelt.<sup>60</sup> (**Mitwirkungsgrundsatz, erhöhte Mitwirkungspflicht**). Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich nämlich an der Zumutbarkeit, die laut VwGH bei

---

<sup>55</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 114 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 2.7.1992, 90/16/0167).

<sup>56</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 115 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061).

<sup>57</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 115 Tz 1.

<sup>58</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 119 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 26.6.2007, 2004/17/0105.

<sup>59</sup> VwGH 23.2.1994, 92/15/0159.

<sup>60</sup> VwGH 26.7.2010, 95/14/0145.

Auslandsbeziehungen eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfährt.<sup>61</sup> Es handelt sich dabei vor allem um solche Verhältnisse, die, da der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung dem Sachverhalt näher steht als die Behörde, nur unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen aufklärbar sind.<sup>62</sup> So ist es etwa Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen.<sup>63</sup> Die schuldhaft Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht kann finanzstrafrechtliche Folgen mit sich bringen.<sup>64</sup>

Ein tragender Grundsatz, der sich durch die BAO zieht, ist der Grundsatz des **Parteiengehörs**. Die allgemeine Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO normiert, dass die Abgabenbehörde den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben hat. Eine weitere Ausgestaltung des Parteiengehörs findet sich in § 161 Abs. 3 BAO. Danach hat die Abgabenbehörde, falls sie den Abgabepflichtigen nicht „erklärungskonform“ veranlagern möchte, diesem die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Schließlich ist gem § 183 Abs. 4 BAO der Partei auch vor der Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Das dient neben dem Parteiengehör zusätzlich der Wahrheitsfindung, da Angaben von Parteien, die sich widersprechen, naturgemäß leichter mithilfe der Parteien klären lassen.<sup>65</sup>

### 2.5 Sachverhaltsermittlung

Basierend auf den oben genannten Verfahrensgrundsätzen ermittelt die Abgabenbehörde den abgabenrechtlichen Sachverhalt, begleitet von zahlreichen **Rechten** und **Pflichten**, die sie im Rahmen einer fairen und verwaltungsökonomischen

---

<sup>61</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 115 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292.

<sup>62</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 138 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 24.2.2004, 99/14/0247.

<sup>63</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 119 Tz 1, unter Verweis auf 22.4.2009, 2004/15/0144.

<sup>64</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 119 Tz 2.

<sup>65</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) §183 Tz 7, unter Verweis auf *Stoll*, BAO-Handbuch, 415.

Wahrheitserforschung zu beachten hat. Im Folgenden gehe ich auf die Aufgabe der Abgabenbehörde, den wahrheitsgemäßen Sachverhalt zu erforschen, näher ein und erläutere anschließend die gesetzliche Ausgestaltung des Rechtes auf Akteneinsicht.

### 2.5.1 Prüfung der Steuererklärung und die Vornahme weiterer Ermittlungen

§ 161 Abs. 1 Satz 1 BAO betont noch einmal die Pflicht der Abgabenbehörde, die Abgabenerklärung zu prüfen. Diese Verpflichtung ergibt sich bereits aus § 115 Abs. 1 BAO. Es ist zu beachten, dass die Abgabenbehörde nicht sämtliche Angaben der Partei durch Beweismittel zu belegen hat.<sup>66</sup> Das wäre aufgrund der massigen Veranlagungen, die die Abgabenbehörden zu bewältigen haben, auch gar nicht möglich. Die Abgabepflichtigen bringen ihre Steuererklärungen über vorgefertigte Formulare auf elektronischem Weg ein.<sup>67</sup> Leuchtet dabei nicht automationsunterstützt eine Lampe auf, die signalisiert, dass eine bestimmte Zahl nicht im Normbereich liegt, wird der Abgabepflichtige, ohne dass weitere Prüfungsschritte vorgenommen werden, erklärungskonform veranlagt. (Zu einer genaueren Sachverhaltsüberprüfung kommt es, wenn überhaupt, meist erst nach der (Erst-) Veranlagung (vgl. Kapitel 3, Punkt 3.1.3. „Bescheidbeschwerde - Regelungen für die Abgabenbehörde“). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Behörde jedoch auch verpflichtet, den Akteninhalt bei der Veranlagung zu berücksichtigen und wenn sich Bedenken ergeben, Ermittlungen anzustellen.<sup>68</sup> Dazu kann sie auch der Partei Aufträge auferlegen. Kommt die Partei solch einem Auftrag nicht nach, entscheidet die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung, das heißt, sie ist an keine bestimmten Beweisregeln gebunden. Als Beweismittel kommt gem § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Das sind z. B. die Vorlage von Unterlagen oder Urkunden, die Durchführung eines Augenscheinbeweises, die Ladung von Zeugen oder die Beauftragung eines Sachverständigen mit der Verfassung eines Gutachtens. Im Sinne einer verwaltungsökonomischen Sachverhaltsermittlung wird die Abgabenbehörde lediglich dann auf einen Sachverständigenbeweis zurückgreifen, wenn es sich um einen

---

<sup>66</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 161 Tz 2.

<sup>67</sup> Merli/Ehrke-Rabel, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit- Vergleich und Bewertung, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 167 ff (172).

<sup>68</sup> VwGH 25.3.1994, 92/17/0298.

Fall handelt, für den spezielle Kenntnisse vonnöten sind und sie gleichzeitig nicht darüber verfügt.<sup>69</sup> Weiters dienen im Abgabenverfahren unter anderem Aktenvermerke<sup>70</sup>, telefonische Auskünfte<sup>71</sup> oder Fotos und Tonträger als Beweismittel.<sup>72</sup> Der Abgabenbehörde ist es gem § 183 Abs. 2 BAO erlaubt, die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen zu lassen. Dazu darf sie z. B. eine Aussage eines Zeugen auswerten, die dieser vor einer anderen Behörde abgegeben hat.<sup>73</sup>

Als Grundsätze des Beweisverfahrens sind insbesondere der Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, das Verbot vorweggenommener Beweiswürdigung, das Fehlen des Unmittelbarkeitsgrundsatzes, sowie das grundsätzliche Fehlen von Beweisverwertungsverböten zu nennen.

### 2.5.2 Das Recht auf Akteneinsicht und die Pflicht, Akteneinsicht zu gewähren

Das Ersuchen auf Akteneinsicht bildet während des Verfahrens ein tragendes Recht für alle Parteien und spiegelbildlich die Pflicht der Abgabenbehörde, der Partei dieses Recht zu erfüllen. Erst im höheren Verfahren, also im Beschwerde-, Maßnahme- oder Säumnisverfahren einerseits und auch im Verwaltungsgerichtshof- oder Verfassungsgerichtshofverfahren andererseits, kommt auch der Abgabenbehörde als Amtspartei das Recht auf Akteneinsicht zu. Nach § 90 Abs. 1 BAO ist den Parteien von der Abgabenbehörde die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, in die sie zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten Einblick haben möchten. Akteneinsichtsrelevante abgabenrechtliche Interessen liegen beispielsweise vor, wenn die Partei prüfen möchte, ob sie Bescheidbeschwerde wegen Eintritt der Bemessungsverjährung erheben soll und sich dafür eine etwaige für die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung aus den Akten ergeben könnte. Dabei kommt es nicht darauf an, dass sich diese Daten bereits aus der Partei zugekommenen

---

<sup>69</sup> U.a. VwGH 25.10.1995, 93/15/0119.

<sup>70</sup> U.a. VwGH 4.9.1986, 86/16/0080.

<sup>71</sup> U.a. VwGH 8.11.1989, 86/13/0164.

<sup>72</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) §166 Tz 6.

<sup>73</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 183 Tz 1.

Buchungsmitteilungen, Bescheiden etc. ergeben.<sup>74</sup> Abgabenrechtliche Interessen können auch nach Beendigung eines Verfahrens bestehen, wenn die Partei z. B. einen Antrag nach den §§ 293 ff BAO stellt.<sup>75</sup> Zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten könnte eine Partei z. B. deshalb Akteneinsicht verlangen, weil sie für eine korrekte Einreichung ihrer Steuererklärungen Daten ihres Abgabenkontos (z. B. Rückstände zu bestimmten Zeitpunkten) benötigt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat die Partei selbst Akteneinsicht zu fordern, und kann sich nicht darauf verlassen, dass sie zu gegebener Zeit von der Behörde aufgefordert wird, in die Akten Einsicht zu nehmen.<sup>76</sup>

Bringt der Beschwerdeführer nun ein Anbringen mit der Bitte auf Gewährung der Akteneinsicht ein, hat die Behörde dies gem § 87 BAO in einer Niederschrift festzuhalten. Geboten ist dies vor allem, wenn die Behörde dem Wunsch auf Akteneinsicht nicht vollinhaltlich entspricht.<sup>77</sup> In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die vollkommene oder nur teilweise Verweigerung der Akteneinsicht stets durch Bescheid zu erfolgen hat.<sup>78</sup> Da es sich jedoch bei diesem Bescheid während eines laufenden Verfahrens um eine verfahrensleitende Verfügung handelt, steht dem Beschwerdeführer ein Rechtsmittel erst nach einem das Verfahren beendenden Bescheides zu. Hingegen betrachtet es der VwGH nicht als erforderlich, einen Bescheid zu erlassen, wenn dem Recht auf Akteneinsicht vollkommen nachgekommen wird.<sup>79</sup>

Zur Akteneinsicht kommen alle Akten in Frage, die die Behörde zum Zweck der Beweissicherung anfertigt.<sup>80</sup> Aktenbestandteile können nicht nur Schriftstücke, sondern auch sonstige Datenträger (z. B. Mikrofilme, Magnetbänder oder Tonbänder) sein.<sup>81</sup>

---

<sup>74</sup> Erlass des BMF vom 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03, Richtlinien zur Akteneinsicht gem § 90 BAO, AÖF 2004/14, 2. Abgabenrechtliche Interessen.

<sup>75</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 90 Tz 3.

<sup>76</sup> VwGH 21.10.1993, 91/15/0005.

<sup>77</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 90 Tz 2.

<sup>78</sup> Erlass des BMF vom 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03, Richtlinien zur Akteneinsicht gem § 90 BAO, AÖF 2004/14, 7. Gewährung und Verweigerung der Akteneinsicht.

<sup>79</sup> VwGH 8.2.1989, 87/13/0141; Erlass des BMF vom 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03, Richtlinien zur Akteneinsicht gem § 90 BAO, AÖF 2004/14, 7. Gewährung und Verweigerung der Akteneinsicht.

<sup>80</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) §90 Tz 6.



## 2 Abgabenbehördliches Verfahren

---

Die Behörde hat sich zu vergewissern, dass sie die Akten so lange aufbewahrt, als Einsicht für die Partei gem § 90 BAO in Betracht kommen könnte.<sup>82</sup>

§ 90 Abs. 2 BAO nimmt Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (wie Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde, vom Recht auf Akteneinsicht aus.

### 2.5.3 Manuduktionspflicht

Die Abgabenbehörde, der die Abwicklung des betreffenden Verfahrens obliegt<sup>83</sup>, hat gem § 113 BAO die Pflicht, der Partei, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten ist, auf Verlangen die zu Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen verbundenen Rechtsfolgen zu belehren (**Manuduktionspflicht**). Genauso wie die Verweigerung der Aktensicht, ist auch bei Ablehnung der Rechtsbelehrung aus Rechtsschutzgründen ein Bescheid zu erlassen.

Eine Rechtsbelehrung erfolgt nur auf Verlangen der Partei und bezieht sich lediglich auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Die Abgabenbehörde ist nicht verpflichtet, der Partei Ratschläge über den Inhalt erfolgversprechender Eingaben zu geben oder Anleitungen dahingehend zu erteilen, bei welchem Sachvorbringen eine für sie günstige Entscheidung zu erwarten wäre.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 90 Tz 6.

<sup>82</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 90 Tz 7, unter Verweis auf *Walter/Kolonovits/Muzak/Stöger*, *Verwaltungsverfahrenrecht*<sup>9</sup> Tz 174.

<sup>83</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) §113 Tz 7.

<sup>84</sup> *Fischerlehner*, *Das neue Abgabenverfahren* (2013) § 113 Tz 1, unter Verweis auf VwGH 29.7.2010, 2006/15/030; 4.9.2003, 2000/17/0166.

### 3 DAS ERSTINSTANZLICHE VERFAHREN

Ist der Abgabepflichtige mit seiner steuerlichen Veranlagung nicht zufrieden, steht ihm unter Einhaltung einer bestimmten Frist, das Rechtsmittel der „Bescheidbeschwerde“ offen. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Akt einer „Behörde“ und wendet sich dabei an ein „Gericht“. Genau hier ist der Übergang vom behördlichen zum gerichtlichen Verfahren sehr deutlich erkennbar. Dass die Schnittstelle der beiden Verfahren nicht immer eindeutig gezogen werden kann, soll das Kapitel „Das erstinstanzliche Verfahren“ darstellen. Der Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung des Verfahrensrechts ein Zusammenspiel zwischen Behörde und Gericht ausgedacht, und gleichzeitig trotzdem den Gewaltenteilungsgrundsatz gem Art 94 B-VG gewahrt.

Die BAO regelt die Bescheidbeschwerde in den §§ 243 ff. Die Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle brachte sowohl Neuerungen für den Abgabepflichtigen, als auch für die Abgabenbehörde. Wie eine Bescheidbeschwerde erledigt werden kann - seitens der Abgabenbehörde als auch seitens des Bundesfinanzgerichtes- und auf welche Weise eine Entscheidungsfindung dazu erfolgt, behandeln die nächsten folgenden Punkte:

#### 3.1 Das Rechtsmittel „Bescheidbeschwerde“

Seit dem 1. 1. 2014 kam es, angepasst an die neue Verwaltungsgerichtsbarkeit, zu vielerlei terminologischer Änderungen. Bereits an dieser Stelle sei erwähnt, dass die Berufung im Sinne der BAO a.F. seit dem 1. 1. 2014 nun „Beschwerde heißt“. Gem § 243 BAO kann gegen Bescheide von Abgabenbehörden Bescheidbeschwerde an die Verwaltungsgerichte erhoben werden.

##### 3.1.1 Das anzuwendende Verfahrensrecht im Beschwerdeverfahren

Nach Art 136 Abs. 2 B-VG ist es zulässig, das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht außerhalb des VwGVG zu regeln. Art 11 Abs. 2 letzter Halbsatz gestattet abweichende Regelungen, wenn sie zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sind. Daher ist es erlaubt, das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten in der BAO zu regeln.<sup>85</sup> Durch die

---

<sup>85</sup> Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 2a Tz 1.

Novelle kam es zu einer Vereinheitlichung der Verfahrensvorschriften. § 7 Abs. 6 F-VG spricht davon, dass die Bundesgesetzgebung die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben regelt. Davon hat der Bundesgesetzgeber nun Gebrauch gemacht. Die Bundesabgabenordnung (BAO) stellt sowohl das anzuwendende Verfahrensrecht im Verfahren betreffend Bundesabgaben, als auch betreffend Landes- und Gemeindeabgaben dar. Erklärt werden kann dies durch den neu eingefügten § 2a BAO, der besagt, dass die Bestimmungen der BAO sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten gelten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde zur Anwendung kommen. Da gem § 1 Abs.1 BAO die BAO auch im Verfahren betreffend Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden ist, ist diese von den Verwaltungsgerichten anzuwenden.<sup>86</sup> Die BAO ist sowohl vom Bundesfinanzgericht, als auch von den Landesverwaltungsgerichten anzuwenden, deshalb spricht die BAO zur besseren Handhabung des Gesetzes nunmehr einheitlich von „**Verwaltungsgerichten**“.

#### 3.1.2 Bescheidbeschwerde - Regelungen für den Abgabepflichtigen

Die Regelungen für den Abgabepflichtigen bei einer Bescheidbeschwerde finden sich in den §§ 234 ff BAO. Die Befugnis, gem § 243 BAO eine Bescheidbeschwerde zu erheben liegt gem § 246 BAO bei jedem, an den der Bescheid ergangen ist. Erweitert wird der Kreis der Beschwerdebefugten für Feststellungs- und Grundsteuermessbescheide, bei diesen ist zusätzlich jeder beschwerdebefugt, gegen den diese Bescheide wirken (§ 246 Abs. 2 BAO). Daneben ist schon wie bisher auch derjenige, der für die Abgabensumme haftet, (Haftungspflichtiger) gem § 248 BAO beschwerdebefugt, oder auch derjenige, der dem Beschwerdeverfahren beitrifft. Neu ist in diesem Zusammenhang, dass die Beitrittserklärung nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich erfolgen kann.

Die **Beschwerdefrist** beträgt gem § 245 Abs. 1 BAO **einen Monat** ab dem Tag der Bekanntgabe des Bescheides gem § 109 BAO. Fehlt dem Bescheid eine Begründung, kann auf Antrag des Beschwerdeführers die Beschwerdefrist gem § 245 Abs. 2 iVm Abs. 4 BAO gehemmt werden. Des Weiteren gibt es noch die Möglichkeit, die Beschwerdefrist auf Antrag aus „berücksichtigungswürdigen“ Gründen zu verlängern.

---

<sup>86</sup> *Fischerlehner*, Rechtsmittelverfahren bei Gemeindeabgaben, RFG 2013, 104.

Enthält der Bescheid eine Ankündigung, dass der Bescheid noch begründet wird, beginnt die Beschwerdefrist nicht bevor die fehlende Begründung bekannt gegeben wurde (§ 245 Abs. 1 S 2 BAO). Wenn der Bescheid auf einen Außenprüfungsbericht verweist, beginnt die Beschwerdefrist nicht vor Zustellung des Außenprüfungsberichts oder der Mitteilung, dass ein solcher Bericht nicht zugestellt wird.<sup>87</sup>

§ 249 BAO regelt, **wo** der Beschwerdeführer die Beschwerde **einzubringen** hat. Das ist grundsätzlich die Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Dies macht vor dem Hintergrund Sinn, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich gem § 262 Abs. 1 BAO verpflichtet ist, eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen.<sup>88</sup>

Die Beschwerde kann auch per Fax oder elektronisch über Finanzonline eingebracht werden. (§ 86 a BAO).

Ändert sich die Behördenzuständigkeit, kann die Beschwerde auch bei der neu zuständigen Abgabenbehörde eingebracht werden. Sollte der Beschwerdeführer die Beschwerde unmittelbar beim Verwaltungsgericht einbringen, gilt dies ebenfalls als rechtzeitige Einbringung, wenn die Vier - Wochenfrist gewahrt bleibt. Die Bescheidbeschwerde wird in solch einem Fall unverzüglich vom Verwaltungsgericht an die zuständige Abgabenbehörde weitergeleitet.

§ 250 BAO bestimmt die Erfordernisse des **Beschwerdeinhaltes**. Danach hat die Bescheidbeschwerde die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Bescheidbeschwerde richtet zu beinhalten. Weiters hat der Beschwerdeführer zu erklären, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird und welche Änderungen beantragt werden. Dabei genügt es, wenn die Absicht des Beschwerdeführers deutlich wird.<sup>89</sup> Schließlich hat die Beschwerde eine Begründung zu enthalten, an die aus formaler Sicht nur sehr geringe Anforderungen gestellt werden. Es muss lediglich erkennbar sein, womit der Beschwerdeführer seinen Standpunkt vertreten zu können glaubt. Aus praktischer Sicht ist dem Beschwerdeführer natürlich zu empfehlen, eine juristisch ausgefeilte Begründung zu verfassen.<sup>90</sup>

Die Beschwerde hat keine Darstellung des Sachverhaltes zu beinhalten. *Kneihs* und *Urtz* empfehlen jedoch eine Sachverhaltsangabe, da im Falle der nicht rechtzeitigen

---

<sup>87</sup> *Fellner, Peperkorn*, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (11).

<sup>88</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 265.

<sup>89</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 260.

<sup>90</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 261.

Vorlage der Akten durch die belangte Abgabenbehörde (trotz Setzung einer angemessenen Nachfrist) das Verwaltungsgericht aufgrund der Behauptungen der Beschwerdeführer zu erkennen hat. (§ 266 Abs. 4 BAO).<sup>91</sup>

Leidet die Beschwerde unter einem Form- oder Inhaltmangel, ist die Bescheidbeschwerde nicht zurückzuweisen, sondern die Abgabenbehörde hat einen Mängelbehebungs- bzw. einen Verbesserungsauftrag gem § 85 Abs. 2 BAO zu erlassen.<sup>92</sup>

Der Beschwerde kommt **keine aufschiebende Wirkung** zu. Dies bedeutet, dass trotz eingebrachter Beschwerde eine (mit dem in Beschwerde gezogenen Abgabenbescheid festgesetzte) Abgabe eingehoben und zwangsweise eingebracht werden kann.<sup>93</sup>

Allerdings kann der Beschwerdeführer eine Stundung oder ratenweise Entrichtung gem § 212 BAO oder eine **Aussetzung** der Einhebung gem § 212 a BAO beantragen.

Eine Aussetzung kommt jedoch nicht in Betracht, wenn die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist. Eine Aussetzung bewirkt einen Zahlungsaufschub, der bereits ab Antragstellung eintritt (§ 230 Abs. 6 BAO) und so lange andauert, bis anlässlich einer das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung der Ablauf der Aussetzung verfügt wird oder diese - aufgrund geänderter Verhältnisse oder unrichtiger bzw. irreführender Angaben - widerrufen wird (§ 212 a BAO).<sup>94</sup> Wurde die Eingebung der zu entrichtenden Steuern ausgesetzt, hat der Abgabepflichtige diese innerhalb einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des Ablaufbescheides oder des Widerrufbescheides zu entrichten (§ 212 a Abs. 7 Satz 1 BAO). Gibt die Behörde dem Aussetzungsantrag nicht statt, hat der Beschwerdeführer innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides die Steuern zu entrichten (§ 212 a Abs. 7 Satz 2 BAO). Derjenige, der eine Aussetzung beantragt, hat zu beachten, dass ihm, wenn der Bescheidbeschwerde in der darüber ergehenden Entscheidung nicht Folge geleistet wird, für die Aussetzung der

---

<sup>91</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 262.

<sup>92</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 264.

<sup>93</sup> *Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44.

<sup>94</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 268.

Abgabeneingebung Aussetzungszinsen iHv 2 % über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr verrechnet werden (§ 212 a Abs. 9 BAO).<sup>95</sup>

Der Beschwerdeführer darf die Beschwerde bis zur Entscheidung erweitern, einschränken oder sonst abändern. Voraussetzung dafür ist, dass die Erweiterung, Einschränkung oder Änderung innerhalb der „Sache“ iSd § 279 Abs. 1 BAO ist. Im umgekehrten Fall ist das Verwaltungsgericht bzw. im Falle einer Beschwerdevorentscheidung die Abgabenbehörde nicht an die Beschwerdeerklärung gebunden. Sie darf den angefochtenen Bescheid – sofern sie nicht zurück- oder abweist – gem § 279 Abs. 1 BAO nach jeder Richtung abändern oder aufheben, solange sie sich an die „Sache“ iSd § 279 Abs. 1 BAO hält.<sup>96</sup>

#### 3.1.3 Bescheidbeschwerde - Regelungen für die Abgabenbehörde

Erhebt ein Abgabepflichtiger Bescheidbeschwerde, kommt es bezüglich des weiteren Verfahrensablaufs darauf an, „wie die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde erledigt. Die Abgabenbehörde hat die Möglichkeit, die Bescheidbeschwerde „formal“ zu erledigen; dies entweder durch Zurückweisung der Beschwerde oder Gegenstandsloserklärung der Beschwerde. Kommt es zu keiner Formalerledigung, wird in der Sache selbst entschieden, d.h. es kommt zu einer materiellen Erledigung. Dies geschieht entweder durch Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde oder durch Vorlage an das Verwaltungsgericht.

##### 3.1.3.1 Formalerledigung durch Zurückweisung der Beschwerde

Die formelle Erledigung durch Zurückweisung der Bescheidbeschwerde ist in § 260 BAO geregelt. Dies kann entweder mit **Beschwerdevorentscheidung** seitens der Abgabenbehörde (§ 263 BAO) oder mit Beschluss durch das Verwaltungsgericht erfolgen (§ 278 BAO) (vgl. Punkt 3.3.3.1. „Formelle Erledigung durch das Verwaltungsgericht“). Eine Zurückweisung ist immer dann auszusprechen, wenn die Bescheidbeschwerde nicht zulässig ist (§ 260 Abs. 1 lit a BAO) oder diese nicht fristgerecht eingebracht wurde (§ 260 Abs. 1 lit b BAO).

§ 260 Abs. 1 lit a gilt auch für Vorlageanträge (vgl. § 264 Abs. 4 lit c), Maßnahmenbeschwerden (vgl. § 283 Abs. 7 lit c) und Säumnisbeschwerden (vgl. § 284

---

<sup>95</sup> Fellner/Peperkorn, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke- Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (15).

<sup>96</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 260.

Abs. 7 lit a). Auch § 260 Abs. 1 lit b gilt sowohl für Vorlageanträge, als auch für Maßnahmenbeschwerden, nicht jedoch für Säumnisbeschwerden.<sup>97</sup>

**Unzulässig** ist eine Bescheidbeschwerde vor allem bei mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters, bei mangelnder Bescheidqualität, bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Beschwerde, soweit nicht § 261 BAO anwendbar ist, weiters bei einem Rechtsmittelausschluss (§ 244 BAO) und auch bei einem Rechtsmittelverzicht gem § 255 BAO.<sup>98</sup>

**Fristgerecht** sind Beschwerden dann, wenn sie spätestens am letzten Tag der Beschwerdefrist eingebracht werden. § 108 Abs. 4 BAO zufolge reicht es, wenn die Postaufgabe am letzten Tag der Rechtsmittelfrist erfolgt.<sup>99</sup> Die Behörde hat darauf zu achten, allfällige Zustellmängel von Amts wegen zu prüfen, und außerdem vor Zurückweisung den Beschwerdeführer auf eine etwaige Verspätung der Rechtsmittelerhebung aufmerksam zu machen. Kommt sie dem nicht nach, kann der Beschwerdeführer die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte Zustellung der angefochtenen Entscheidung folglich in einer Revision an den VwGH darlegen, ohne gegen das Neuerungsverbot zu verstoßen.<sup>100</sup>

Die Abgabenbehörde darf gem § 260 Abs. 2 BAO eine Beschwerde nicht deshalb zurückweisen, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde. Das wäre z. B. der Fall, wenn die Frist wegen § 93 Abs. 4 BAO oder § 245 Abs. 1 zweiter oder dritter Satz noch nicht begonnen hat. Nach der Rechtsprechung des VwGH können Bescheidbeschwerden bereits vor Bekanntgabe des betreffenden Bescheides erhoben werden, wenn z. B. jemand aus der Schlussbesprechung (vgl. § 149 BAO) oder aus dem Prüfungsbericht gem § 150 BAO den Inhalt künftiger Bescheide kennt.<sup>101</sup> Zu beachten ist, dass § 260 Abs. 2 BAO für Vorlageanträge nicht gilt, das bedeutet, vor Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung sind eingebrachte Vorlageanträge von der Abgabenbehörde nicht zu beachten, da sie wirkungslos sind.<sup>102</sup> (Eine Ausnahme davon trifft der VwGH in dem Fall, in dem der Vorlageantrag zwar vor Zustellung der

---

<sup>97</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 2.

<sup>98</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 5.

<sup>99</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 21.

<sup>100</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 21, unter Verweis auf VwGH 20.11.2002, 2002/17/0232, 0233; 20.4.2006, 2006/15/0097; 29.8.2013, 2013/16/0050, 0051.

<sup>101</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 25, unter Verweis auf u.a. z.B. VwGH 4.4.1990, 89/13/0190.

<sup>102</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 27, unter Verweis auf VwGH 26.6.1990, 89/14/0122.

Beschwerdevorentscheidung, aber erst nach Zustellung der Begründung (der Beschwerdevorentscheidung) gestellt wird.<sup>103)</sup>

Leidet die Bescheidbeschwerde an einem Formgebrechen oder einem Inhaltmangel, darf die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde nicht sofort als unzulässig zurückweisen. Vielmehr hat sie gem § 85 Abs. 2 BAO dem Einschreiter unter Setzung einer angemessenen Frist aufzutragen, den Mangel zu beseitigen, widrigenfalls die Eingabe als zurückgenommen anzusehen ist.<sup>104</sup> Bei Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages hat die Behörde kein Ermessen.<sup>105</sup>

Die Zurückweisung soll der Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens dienen. Die Zurückweisung durch **Beschwerdevorentscheidung** kann der Beschwerdeführer durch einen Vorlageantrag an das Verwaltungsgericht bekämpfen. Es ist darauf hinzuweisen, dass auch die Beschwerde zurückweisende Beschlüsse grundsätzlich beim VwGH mit Revision und beim VfGH mit Beschwerde anfechtbar sind.<sup>106</sup>

#### 3.1.3.2 Formalerledigung durch Gegenstandsloserklärung der Beschwerde (mit Beschwerdevorentscheidung)

Gem § 261 Abs. 1 BAO erfolgt eine Formalerledigung durch Gegenstandsloserklärung der Beschwerde mit BVE oder mit Beschluss, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid (lit a) oder in einem den angefochtenen Bescheid abändernden Bescheid (lit b).

§ 262 Abs. 2 BAO sieht auch eine Gegenstandsloserklärung vor, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gem § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid gem § 299 Abs. 2 BAO oder eine gegen die Sachentscheidung gem § 307 BAO mit BVE gem § 262 BAO oder mit Beschluss gem § 278 BAO entsprochen wird.

---

<sup>103</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 260 Tz 27, unter Verweis auf 25.11.1999, 99/15/0136.

<sup>104</sup> Fellner, Peperkorn, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (17).

<sup>105</sup> Fellner, Peperkorn, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (17), unter Verweis auf VwGH 2.3.2006, 2005/15/0126.

<sup>106</sup> Langheinrich/Ryda, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44 (46).



Eine Gegenstandsloserklärung mit BVE oder mit Beschluss kann vom Beschwerdeführer mit Vorlageantrag gem § 264 BAO bzw. mit Revision gem Art 133 Abs. 1 Z 1 B-VG beim VwGH oder mit Beschwerde beim VfGH angefochten werden.<sup>107</sup>

#### 3.1.3.3 (Materielle) Erledigung durch Beschwerdevorentscheidung

Erfolgt seitens der Abgabenbehörde keine formale Erledigung, hat sie die Bescheidbeschwerde mittels Beschwerdevorentscheidung materiell zu erledigen. Seit die neuen in der BAO verankerten Rechtsvorschriften in Kraft getreten sind, hat die den angefochtenen Bescheid erlassende Abgabenbehörde gem § 262 Abs 1 BAO, nach Durchführung eventuell noch erforderlicher Ermittlungen, mit Ausnahme der in den Abs. 2 - 4 normierten Fälle, **zwingend** eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen. (Allerdings kommt es gem § 288 Abs. 3 BAO im Falle eines zweistufigen Instanzenzuges nicht zu einer Beschwerdevorentscheidung.) Im Gegensatz dazu liegt es gem § 64 a AVG im allgemeinen Verwaltungsrecht im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen.<sup>108</sup>

Der Gesetzgeber räumt der Abgabenbehörde kein Ermessen mehr dahingehend ein, ob diese eine Beschwerdevorentscheidung erlassen will oder nicht. Der Verfahrensökonomie entsprechend kommt es nämlich auf der ersten Ebene zu keiner umfassenden Sachverhaltsermittlung. Da das Abgabenverfahren ein Masseverfahren darstellt, entscheiden die Abgabenbehörden nur aufgrund der eingereichten Steuererklärung. Durch die Beschwerdevorentscheidung kommt es folglich zum ersten Mal zu einer genaueren Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt. Somit erfüllt die Abgabenbehörde ihre Pflicht gem § 115 BAO, die materielle Wahrheit zu erforschen und auf diese Weise auch eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern, großteils erst nach Erlassung des Veranlagungsbescheides.<sup>109</sup> Bevor der angefochtene Bescheid vom Verwaltungsgericht überprüft wird, hat die Abgabenbehörde noch einmal die Gelegenheit, ihre Entscheidung selbst zu überprüfen. Durch diese „stärkere Eigenreflexion der Behörde“ kommt es zusätzlich zu einer Entlastung des

---

<sup>107</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 261 Tz 5.

<sup>108</sup> Maier, Die belangte Behörde als Partei im Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 17 ff (18).

<sup>109</sup> Merli / Ehrke-Rabel, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit- Vergleich und Bewertung, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014), 167 ff (172).

Verwaltungsgerichtes, indem es schon vorweg zur Bereinigung möglicher Fehler durch die Behörde kommen kann.<sup>110</sup> (vgl. auch Kapitel 2, Punkt 2.5. „Sachverhaltsermittlung“) Das zeigt auf, der Beschwerdeführer erlangt **vorerst keinen „gerichtlichen“ Rechtsschutz**. Vielmehr ist es die „Behörde“, die über die Bescheidbeschwerde entscheidet, und den Bescheid einer nachträglichen Kontrolle unterzieht.

Auf den ersten Blick erscheint es fragwürdig, wenn, wie in Kapitel 1, Punkt 1. 2. „Inhaltliche Ausgestaltung der Verwaltungsgerichtsbarkeits - Novelle 2012“ erläutert, durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012 der administrative Instanzenzug abgeschafft werden sollte, gleichzeitig allerdings die Behörde nun seit dem 1. 1. 2014 sogar verpflichtet ist, aufgrund einer Bescheidbeschwerde eine BVE zu erlassen.

Die Bescheidbeschwerde steht jedoch nach *Faber* mit der Abschaffung des administrativen Instanzenzuges im Einklang. *Derselbe* ruft uns nämlich in Erinnerung, was der Begriff „administrativer Instanzenzug“ überhaupt bedeutet. Dieser ist ein „Rechtsmittel gegen einen Bescheid, das aufsteigend (devolutiv) ist, über das also eine in der Behördenhierarchie übergeordnete Verwaltungsbehörde entscheidet“<sup>111</sup>. Daraus kann geschlossen werden, dass „amtswegige Befugnisse zur Abänderung von Bescheiden (im Gegensatz zu einem Rechtsmittel), bloße Rechtsbehelfe, die sich nicht gegen einen Bescheid richten, und nicht- aufsteigende (**remonstrative**) Rechtsmittel, über die jene Behörde entscheidet, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (so wie die BVE), zulässig sind“<sup>112</sup>.

Die Beschwerdeentscheidung lässt sich mit der Abschaffung des administrativen Instanzenzuges gut vereinbaren, da die BVE, wie erwähnt, nicht aufsteigend ist und zusätzlich gar nicht aufgrund eines eigenen Rechtsmittels erlassen wird, sondern in das Beschwerdeverfahren integriert ist. Der Vorlageantrag ist im Gegensatz zur BVE zwar ein aufsteigendes, jedoch kein administratives Rechtsmittel, da er ja an das Verwaltungsgericht und nicht an die Abgabenbehörde gerichtet ist.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> *Maier*, Die belangte Behörde als Partei im Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 17 ff (18), unter Verweis auf *Storr*, Das Verfahrensrecht für die zukünftigen Verwaltungsgerichte, ZfV 2012, 911 (912).

<sup>111</sup> *Faber*, Administrative Rechtsmittel und Rechtsbehelfe unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 299 ff (305).

<sup>112</sup> *Faber*, Administrative Rechtsmittel und Rechtsbehelfe unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 299 ff (306).

<sup>113</sup> *Faber*, Administrative Rechtsmittel und Rechtsbehelfe unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 299 ff (308).

Neu ist die Regelung, dass es **keine zweite** Beschwerdeentscheidung mehr geben darf. Denn mit Erlassung der Beschwerdeentscheidung gehen die selbständigen Ermittlungs- und Entscheidungsbefugnisse der Abgabenbehörde verloren.<sup>114</sup> Damit wird eine gleichzeitige Zuständigkeit von Behörde und Gericht vermieden. Binnen Jahresfrist (§ 302 Abs. 1 BAO) darf die Abgabenbehörde jedoch Beschwerdeentscheidungen gem § 299 BAO aufheben, wenn sich der Spruch der Beschwerdeentscheidung als rechtswidrig erweist. In so einem Fall ist der Aufhebungsbescheid mit einer neuen Beschwerdeentscheidung zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Hat der Beschwerdeführer jedoch bereits rechtzeitig einen zulässigen Vorlageantrag gestellt, sind derartige Bescheidaufhebungen seitens der Abgabenbehörde nichtig.<sup>115</sup>

Bei Erlassung einer BVE ist die Behörde an keine Frist gebunden, doch hat sie gem § 85 a BAO ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen. Verletzt sie ihre Entscheidungspflicht, droht ihr gem § 284 BAO eine Säumnisbeschwerde an das Verwaltungsgericht.<sup>116</sup>

Zu **keiner Beschwerdeentscheidung** kommt es, wenn dies der Beschwerdeführer gem § 262 Abs. 2 BAO beantragt und zusätzlich die Behörde die Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Daraus ist zu schließen, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, ob es unmittelbar, d.h. ohne vorige Erlassung einer BVE zu einer Vorlage kommt oder nicht. Entscheidet sich die Abgabenbehörde dafür, die Bescheidbeschwerde trotz eines Antrages nach § 262 Abs. 2 lit a BAO nicht dem Verwaltungsgericht vorzulegen, ist sie verpflichtet, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen.<sup>117</sup>

Ein weiterer Fall, bei dem eine Beschwerdeentscheidung unterbleibt, ist, wenn gem § 262 Abs. 3 BAO die Gesetzwidrigkeit einer Verordnung, die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes oder die Rechtswidrigkeit eines Staatsvertrages behauptet wird, da ja hier eine Beschwerdeentscheidung gar keinen Sinn machen würde. Eine wesentliche Funktion einer Beschwerdeentscheidung liegt insbesondere nämlich auch darin, das Verfahren zu beschleunigen. Schlussendlich ist auch in dem Fall keine

---

<sup>114</sup> *Fellner, Peperkorn*, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (22 f).

<sup>115</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren, § 262 Tz 2.

<sup>116</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 262 Tz 4.

<sup>117</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 262 Tz 9.

Beschwerdevorentscheidung vorgesehen, wenn gem § 262 Abs. 4 BAO der angefochtene Bescheid vom Bundesminister für Finanzen erlassen wurde.

Kommt es nun zu einer Beschwerdevorentscheidung, entscheidet die Abgabenbehörde gem § 263 Abs. 1 BAO in der Sache. Genau erklärt, kann sie den Bescheid in jede Richtung abändern, den Bescheid aufheben oder als unbegründet abweisen. Es ist darauf hinzuweisen, dass - ob der Nichtexistenz des Verbotes der *reformatio in peius* (Verböserungsverbot)- das Beschwerderisiko in Abgabenverfahren wesentlich höher ist als in allgemeinen Verwaltungsangelegenheiten, bei denen das Verbot der *reformatio in peius* gilt.<sup>118</sup>

Die Behörde hat gem § 262 Abs. 2 BAO in der BVE den Beschwerdeführer ausdrücklich auf die Möglichkeit hinzuweisen, innerhalb eines Monats einen Vorlageantrag zu stellen. Unterlässt sie das, beginnt die Frist zur Erhebung des Vorlageantrages gem § 264 Abs. 4 lit a iVm § 93 Abs. 4 BAO nicht zu laufen.<sup>119</sup>

#### 3.1.3.4 Materielle Erledigung durch Vorlage an das Verwaltungsgericht

Hat der Beschwerdeführer in der Bescheidbeschwerde die Vorlage an das Verwaltungsgericht beantragt und legt die Abgabenbehörde dem Gericht die Bescheidbeschwerde auch innerhalb von drei Monaten vor, kommt es nicht zu einer BVE durch die Abgabenbehörde, sondern zur materiellen Erledigung durch das Verwaltungsgericht.

Ebenfalls kommt es zu einer Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung), wenn gegen die Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht wird. Die Regelungen über den Vorlageantrag befinden sich in den §§ 264 ff BAO.

---

<sup>118</sup> *Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44 (47).

<sup>119</sup> *Fellner/Peperkorn*, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (21).

## 3.2 Das Rechtsmittel „Vorlageantrag“

Gegen eine Beschwerdeentscheidung steht dem Beschwerdeführer das Rechtsmittel des Vorlageantrages gem § 264 Abs. 1 BAO an das Verwaltungsgericht zur Verfügung. Im Folgenden beschreibe ich den Vorlageantrag an das Verwaltungsgericht, die dafür geltenden Rechte und Pflichten für die Amtspartei, dessen Wirkungen und erläutere anschließend die Ausnahme vom Grundsatz, dass die Abgabenbehörde nach Erlassung einer BVE nicht noch einmal entscheiden darf.

### 3.2.1 Allgemeines

Aufgrund eines Vorlageantrages kann es zur Erkennung durch das Verwaltungsgericht kommen. Das verwaltungsgerichtliche Rechtsmittelverfahren endet, es kommt endgültig zur Einleitung eines gerichtlichen Verfahrens. Die bisherige Entscheidungsbefugnis der Abgabenbehörde wandelt sich in die Beistandspflicht und in die Stellung als „**Amtspartei**“ um.<sup>120</sup> Die **Antragsbefugnis** liegt gem § 264 Abs. 2 lit a BAO sowohl beim Beschwerdeführer, als auch bei jedem, dem gegenüber die Beschwerdeentscheidung gem § 264 Abs. 2 lit b BAO wirkt, und bei demjenigen, der einer Bescheidbeschwerde beigetreten ist.

Die **Antragsfrist** beträgt einen Monat ab Bekanntgabe der Beschwerdeentscheidung. Für den **Einbringungsort** bestimmt § 264 Abs. 4 lit b BAO die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des § 249 Abs. 1 BAO über den Einbringungsort der Bescheidbeschwerde (vgl. Punkt 3.1.2. „Bescheidbeschwerde-Regelungen für den Abgabepflichtigen“).

Ebenso wie Bescheidbeschwerden, kommen Vorlageanträge keine aufschiebende Wirkung zu. Allerdings kann jedoch auch bei der Stellung eines Vorlageantrages ein faktischer Aufschub entstehen, wenn der Beschwerdeführer eine Zahlungserleichterung gem § 212 BAO (Stundung oder ratenweise Entrichtung) oder einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem § 212 a BAO stellt. Ergeht eine Beschwerdeentscheidung, hat die Behörde zwar den Ablauf der Aussetzung zu verfügen, jedoch kann mit Erhebung des Vorlageantrages die Aussetzung erneut

---

<sup>120</sup> Raab, Die Rolle der belangten Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 39 ff (45).

beantragt werden. Wie bereits oben erwähnt, kann die Aussetzung Zinsen iHv jährlich 2 % über dem Basiszinssatz auslösen.<sup>121</sup>

Die Abgabenbehörde ist, wenn der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag stellt, verpflichtet, diesen gem § 265 Abs. 1 BAO nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen, dadurch wird die Entscheidungspflicht des Verwaltungsgerichtes über die Bescheidbeschwerde (§ 291 Abs. 2 BAO) ausgelöst. Weiters ist es maßgeblich für den Beginn der Frist nach § 38 Abs. 1 VwGG (Fristsetzungsantrag).

Für den Beschwerdeführer besteht, wenn die Abgabenbehörde ihrer Pflicht, die Beschwerde an das Verwaltungsgericht vorzulegen, verletzt, keine Möglichkeit, die Beschwerdevorlage zu erwirken. Einerseits wird nämlich durch die Nichtvorlage keine Entscheidungspflicht ausgelöst (§ 284 BAO) und andererseits liegt keine Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt vor (§ 283 BAO). Dadurch besteht in diesem Bereich nach der derzeitigen Rechtslage für den Normunterworfenen eine Rechtsschutzlücke.<sup>122</sup>

Die **Entscheidungsbefugnis** geht zwar ab dem Zeitpunkt der Vorlage auf das Gericht über, nicht jedoch die **Ermittlungsbefugnis**. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob diese Regelung nicht gegen § 300 BAO verstößt, der ein gleichzeitiges Tätigwerden von Abgabenbehörde und Verwaltungsgericht ausdrücklich verbietet. Auch das Recht auf den gesetzlichen Richter gem Art 83 Abs. 2 B-VG könnte verletzt sein. Der Rechtsunterworfenen sollte immer vorhersehen können, welche Behörde oder welches Gericht für das betreffende Verfahren zuständig ist. Dazu ist der Gesetzgeber verpflichtet, die Zuständigkeiten bereits im Gesetz ausreichend präzise festzulegen.<sup>123</sup>

Das Gesetz geht sogar noch einen Schritt weiter, indem die Behörde auch noch nach der Vorlage vom Gericht zu weiteren Ermittlungen beauftragt werden kann. (vgl. Punkt 3.2.2.1. „Erteilung von Ermittlungsaufträgen“).

---

<sup>121</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 273.

<sup>122</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 265 Tz 1.

<sup>123</sup> *Berka*, Verfassungsrecht<sup>3</sup> (2010) Tz 1575, unter Verweis auf VfSlg 10.311/1984.

*Raab* sieht bei diesen Bestimmungen keinen Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters gem Art 83 Abs. 2 B-VG, da der Abgabenbehörde mit diesen Bestimmungen ja keine wirklichen Entscheidungsbefugnisse gegeben werden.<sup>124</sup>

Gem § 265 Abs. 2 BAO hat die Vorlage der Bescheidbeschwerde jedenfalls auch die Vorlage von Ablichtungen (Ausdrucken) des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdevorentscheidung, des Vorlageantrages und von möglichen Beitrittserklärungen zu umfassen. Diese Bestimmung soll, ebenso wie Abs. 3 leg cit, wonach der „**Vorlagebericht**“ insbesondere die Darstellung des Sachverhaltes, die Nennung der Beweismittel und eine Stellungnahme der Abgabenbehörde zu enthalten hat, den Verwaltungsgerichten den Überblick über die strittigen Sach- und Rechtsfragen erleichtern.<sup>125</sup>

Meiner Einsicht nach spiegeln sich an dieser Stelle sehr gut die **zentrale Rolle der Abgabenbehörde** und ihre große Einflussmöglichkeit auf das Verfahren vor dem BFG wider. Indem es ihre Aufgabe ist, vor der Vorlage den Sachverhalt darzustellen und rechtlich zu beurteilen, damit sich das Verwaltungsgericht schneller ein Bild machen kann, zeigt es, dass es sehr darauf ankommt, **wie** die Abgabenbehörde den Sachverhalt schildert. Es ist nicht zu übersehen, die Abgabenbehörde ist mit diesen Bestimmungen seit dem 1. 1. 2014 mit einem wesentlichen Mehraufwand belastet. Ob dafür ihre Kapazitäten ausreichen, wird die Praxis in Zukunft zeigen.

Wie oben beschrieben, ist es der Abgabenbehörde erlaubt, gem § 265 Abs. 1 BAO noch vor der Vorlage an das Verwaltungsgericht Ermittlungsschritte zu setzen. Das zeigt deutlich, die Entscheidungsbefugnis geht nicht ab dem Vorlageantrag auf das Verwaltungsgericht über, sondern erst mit der tatsächlichen Vorlage. Es fällt auf, der grundsätzliche Systemwechsel, der die Verwaltungsgerichtsbarkeit-Novelle 2012 bezweckte, nämlich von einem behördlichen zu einem gerichtlichen Verfahren, tritt erst ein, wenn der Akt tatsächlich beim Verwaltungsgericht liegt.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> *Raab*, Die Rolle der belangten Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 39 ff (47, 48).

<sup>125</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 265 Tz 2, unter Verweis auf 2007 BlgNR 24. GP, 18.

<sup>126</sup> *Maier*, Die belangte Behörde als Partei im Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 17 ff (37).

Als „Partei“ im Verfahren vor dem BFG wird es der Abgabenbehörde nicht immer möglich sein, ausschließlich von einer objektiven Sichtweise auszugehen, will sie doch das Gericht von ihrer Meinung überzeugen. Einerseits wirft das die Frage auf, ob dadurch ein Widerspruch zu einem fairen, unabhängigen Verfahren, wie von der EMRK und der GRC gefordert, entsteht. Andererseits liegt ein derartiges Zusammenspiel zwischen der Abgabenbehörde und dem Gericht durchaus im Sinne eines ressourcensparenden, verwaltungsökonomischen Verfahrens, das nicht zuletzt dem Bürger auch dazu dient, ihm möglichst schnell Rechtsschutz zu verschaffen. Diese Bestimmungen unterstützen ein rascheres Durchführen des Verfahrens und stärken die Grundsätze der Effektivität, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit. Durch die Sachnähe der Abgabenbehörden profitieren die Verwaltungsgerichte bei ihrer Ermittlungstätigkeit, indem sie zügiger und genauer einen Ein- und Überblick des relevanten Sachverhalts und des bisherigen Geschehensablauf erhalten.

#### 3.2.2 Die Rechte und Pflichten der Amtspartei im gerichtlichen Verfahren

Gem § 265 Abs. 5 BAO ist neben dem Beschwerdeführer auch ausdrücklich die Abgabenbehörde **Partei** im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht. Dadurch hat sie z. B. das Recht, sich vertreten zu lassen (§ 83 Abs. 1 BAO), das Recht auf Akteneinsicht (§ 90 BAO), das Recht, von eigenen Ermittlungen des Verwaltungsgericht in Kenntnis gesetzt zu werden (§ 115 Abs. 2 BAO, Parteiengehör), Sachverständige abzulehnen (§ 179 Abs. 2 BAO), Beweisaufnahmen zu beantragen (§ 183 Abs. 1 und 3 BAO), das Recht, zur mündlichen Verhandlung geladen zu werden, etc.<sup>127</sup>

Antragsrechte, die ausschließlich in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung auszuüben sind, kommen der Abgabenbehörde als Amtspartei nicht zu. So hat lediglich der Beschwerdeführer die Möglichkeit, im Vorlageantrag die Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 BAO) und /oder eine mündliche Verhandlung (§ 274 Abs. 1 BAO) zu beantragen.<sup>128</sup>

Ab Vorlage der Bescheidbeschwerde hat die Abgabenbehörde gem § 265 Abs. 6 BAO die Pflicht, das Verwaltungsgericht über alle Änderungen, die die Beschwerde

---

<sup>127</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 265 Tz 5.

<sup>128</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 264 Tz 5; § 265 Tz 8.



tatsächlicher oder rechtlicher Natur betreffen, zu informieren. Seit 1. 1. 2014 trifft diese Verständigungspflicht auch den Beschwerdeführer.

Zusätzlich verpflichtet § 266 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde gleichzeitig mit Vorlage der Bescheidbeschwerde die Akten samt Aktenverzeichnis vorzulegen. Das bezweckt insbesondere eine Erhöhung des Rechtsschutzes. Die Parteien sollen wissen dürfen, über welche tatsächlichen Verhältnisse das Verwaltungsgericht von der Abgabenbehörde informiert wurde und so kontrollieren können, ob das Verwaltungsgericht vollständig und widerspruchlos verständigt wurde.<sup>129</sup>

§ 266 Abs. 4 BAO normiert eine **spezielle Säumnisfolge**, wenn die Abgabenbehörde die Akten nicht rechtzeitig vorlegt. Nach erfolgloser Aufforderung darf das Verwaltungsgericht, unter Setzung einer angemessenen Nachfrist, infolge Säumnis allein aufgrund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen. Ob das der Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit zweckdienlich ist, sei dahingestellt. Immerhin wird es die Abgabenbehörde dazu animieren, rechtzeitig die relevanten Akten vorzulegen.

Auf den Vorlageantrag darf der Beschwerdeführer auch verzichten. Wie auch beim Rechtsmittelverzicht gem § 255 BAO kann er auch vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung rechtswirksam verzichten, wenn aus seiner Erklärung erkennbar ist, dass er sich im Zeitpunkt seiner Verzichtsmitteilung über den Inhalt der noch zu erlassenden BVE bewusst ist.<sup>130</sup>

#### 3.2.3 Die Wirkungen des Vorlageantrages

Für die **Wirkung des Vorlageantrages** sind folgende drei Aspekte zu bedenken: Erstens gilt gem § 264 Abs. 3 Satz 1 BAO die Bescheidbeschwerde als unerledigt. Zweitens wird die Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung durch den Vorlageantrag gem § 264 Abs. 3 Satz 2 BAO nicht berührt. Dies äußert sich darin, dass dem Vorlageantrag keine aufschiebende Wirkung zukommt.<sup>131</sup> Drittens kommt es, wie schon erwähnt, zu einer Delegation der Entscheidungsbefugnis. Diese geht von der Abgabenbehörde auf das Verwaltungsgericht über. Eine zentrale und wichtige Norm in diesem Zusammenhang ist **§ 300 BAO**, der besagt, dass ein Tätigwerden der

---

<sup>129</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 266 Tz 1.

<sup>130</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 264 Tz 12.

<sup>131</sup> Fellner, Peperkorn, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 9 ff (27).

Abgabenbehörde ab Stellung des Vorlageantrags (oder wenn gem § 264 Abs. 2 - 4 BAO eine Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben hat) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, sofern nicht das Verwaltungsgericht die Zustimmung des Beschwerdeführers per Beschluss an diese weiterleitet, untersagt ist. Dies stellt eine Besonderheit zum AVG und auch zum VwGG dar. Interessant in diesem Zusammenhang ist § 265 Abs. 1 BAO, der der Abgabenbehörde auch noch nach eines Vorlageantrages weitere Ermittlungsschritte ihrerseits erlaubt, obwohl § 300 Abs. 1 BAO besagt, dass **ab** Stellung des Vorlageantrages die Behörde angefochtene Bescheide weder abändern, noch aufheben darf. Ändert die Abgabenbehörde den Bescheid trotz des genannten Verbotes in § 300 Abs. 1 BAO oder hebt sie diesen auf, hat das die Nichtigkeit ihres Handelns zur Folge.<sup>132</sup> § 300 Abs. 1 BAO meint damit insbesondere Maßnahmen gem §§ 193, 293, 293b, 295, 295a, 299 und 303 BAO.<sup>133</sup> Durch die Anordnung der Rechtsfolge „bei sonstiger Nichtigkeit“ sind Änderungen und Aufhebungen dieser angefochtenen Bescheide nicht bloß anfechtbar sondern nichtig. Da solche Rechtsakte gar nicht rechtswirksam werden, stellen sie auch keinen Eingriff in die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichts dar.<sup>134</sup>

Der Gesetzgeber wollte mit § 300 BAO eine konkurrierende Zuständigkeit zwischen Verwaltung und Gerichtsbarkeit vermeiden, sowie verfassungsrechtliche Überlegungen der **Gewaltentrennung** gem Art 94 B-VG berücksichtigen.<sup>135</sup> Ein weiterer wesentlicher Aspekt des Gedanken des Gesetzgebers war, durch § 300 BAO den bis zum 1. 1. 2014 geltenden § 276 Abs. 5 BAO zu ersetzen, der die Möglichkeit beinhaltete, eine zweite Beschwerdeentscheidung zu erlassen. Gegen eine zweite Beschwerdeentscheidung wurden in der Literatur dahingehend verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, dass der Gesetzgeber gem dem Gebot der eindeutigen Festlegung des gesetzlichen Richters iSd Art 83 Abs. 2 B-VG klare Regelungen der Behördenzuständigkeit zu treffen habe. Es soll eine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheides ausgeschlossen werden.<sup>136</sup> Bemerkenswert ist, dass

---

<sup>132</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 4.

<sup>133</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 4.

<sup>134</sup> Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 300 Tz 3.

<sup>135</sup> Langheinrich/Ryda, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44 (47).

<sup>136</sup> Gunacker- Slawitsch, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in Ehrke- Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (63).

der Grundsatz der Trennung von Justiz und Verwaltung (und auch der Unmittelbarkeitsgrundsatz) nicht ausnahmslos verwirklicht worden sind: So ist es dem Verwaltungsgericht z. B. möglich, die Abgabenbehörden zu weiteren Ermittlungen zu verpflichten (vgl. unten Punkt 3.3.1.1. „Erteilung von Ermittlungsaufträgen“).

#### 3.2.4 Ausnahme für die Behörde, nach einer BVE noch einmal zu entscheiden

§ 300 Abs. 1 zweiter Satz beinhaltet eine **Ausnahme** vom Grundsatz, dass die Abgabenbehörde nach einer Beschwerdeentscheidung nicht noch einmal tätig werden darf und erlaubt der Abgabenbehörde unter bestimmten Voraussetzungen dennoch auch nach der Vorlage an das Verwaltungsgericht eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und gem § 300 Abs. 3 BAO die Erlassung eines den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheides. Eine solche Aufhebung setzt die Unrichtigkeit des Bescheidspruches voraus.<sup>137</sup> Diese Formulierung entspricht jener in § 299 Abs. 1 BAO.<sup>138</sup> Unrichtigkeit des Bescheidspruches liegt z. B. vor, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Das ist etwa gegeben, wenn Abgabenvorschriften nicht richtig ausgelegt werden, Grundlagenbescheide nicht berücksichtigt werden oder wenn es an der Kenntnis abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen mangelt.<sup>139</sup>

Eine Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde<sup>140</sup>, also ist diesbezüglich kein Antragsrecht vorgesehen. Weiters hat der Beschwerdeführer gem § 300 Abs. 1 lit a BAO einer Aufhebung zuzustimmen.<sup>141</sup> Die **Zustimmung** ist gegenüber dem Verwaltungsgericht abzugeben. Nach den Gesetzesmaterialien soll damit gesichert werden, dass dem Verwaltungsgericht nicht ohne seine Kenntnis bzw. gegen seinen Willen die Zuständigkeit zur Erledigung der Bescheidbeschwerde entzogen wird.<sup>142</sup> Eine weitere zu erfüllende Voraussetzung beinhaltet § 300 Abs. 1 lit b BAO: Nur wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat, ist ein Tätigwerden seitens der Abgabenbehörde zulässig. Die Zustimmung des

---

<sup>137</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 7.

<sup>138</sup> Gunacker-Slawitsch, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (64).

<sup>139</sup> Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II<sup>7</sup> (2014) Tz 1345.

<sup>140</sup> Vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP, 21.

<sup>141</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 8.

<sup>142</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 9, unter Verweis auf 2007 BlgNR 24. GP, 21.

Beschwerdeführers löst nämlich noch keine Entscheidungspflicht aus.<sup>143</sup> Das Gericht verzichtet während der Frist des § 300 Abs. 1 lit b BAO auf seine Zuständigkeit zur Erlassung eines Erkenntnisses<sup>144</sup> und es besetzt dadurch auch keine Entscheidungspflicht des Verwaltungsgerichtes. Lässt die Abgabenbehörde die ihm gestellte Frist ungenützt verstreichen, beginnt die Frist nach § 38 VwGG erneut zu laufen.<sup>145</sup>

Hebt die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid auf und erlässt sie einen neuen Bescheid, tritt dieser an die Stelle des vorangegangenen. Wird in diesem Bescheid dem Beschwerdeführer Rechnung getragen, hat das Verwaltungsgericht die Beschwerde mit Beschluss gem § 278 Abs. 1 lit b BAO als gegenstandslos zu erklären. Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn in der Sache gar kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre.<sup>146</sup>

Fraglich ist, in welcher Situation der Abgabepflichtige einer Aufhebung durch die Abgabenbehörde zustimmt, hat er doch **gegen** ihre Ansicht Bescheidbeschwerde erhoben. *Ritz* meint dazu beispielhaft, dass eine Zustimmungserklärung vor allem dann in Betracht kommen wird, wenn der Beschwerdeführer mit der Abgabenbehörde Einvernehmen über die Beschwerdeerledigung erzielt hat, wie z. B. bei einer Streitbeilegung anlässlich eines Erörterungstermines gem § 269 Abs. 3 BAO.<sup>147</sup>

Gegen den aufhebenden Bescheid gem § 300 Abs. 1 BAO ist der Beschwerdeführer nicht rechtsschutzlos. Der Aufhebungsbescheid ist wie jeder andere Bescheid mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Wird der Aufhebungsbescheid wiederum aufgehoben, lebt der Bescheid, der mit der ursprünglichen Bescheidbeschwerde angefochten wurde, wieder auf.<sup>148</sup>

---

<sup>143</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 9.

<sup>144</sup> Vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP, 21.

<sup>145</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 300 Tz 6.

<sup>146</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 13.

<sup>147</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 14.

<sup>148</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 300 Tz 17.

### 3.3 Entscheidungsfindung durch das Verwaltungsgericht

Nach Beschreibung der allgemeinen Regelungen zur Entscheidungsfindung gehe ich näher auf die Ausgestaltung des Ermittlungsverfahrens und schließlich auf die Erledigungsarten des Bundesfinanzgerichts näher ein.

#### 3.3.1. Allgemeines

Im Regelfall entscheiden die Verwaltungsgerichte gem § 272 BAO durch **Einzelrichter**. Jedoch erkennt in folgenden Konstellationen ein **Senat**: Erstens, wenn dies gem § 272 Abs. 2 Z 1 BAO in der Bescheidbeschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder dies der Berichterstatter gem § 272 Abs. 2 Z 2 BAO verlangt. Neu hinzugekommen ist die Möglichkeit, einen Antrag auf Abhaltung eines Senates in dem Fall zu stellen, in dem ein Bescheid gem § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Allerdings gilt dafür eine Frist von einem Monat ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des späteren Bescheides. Zweitens erkennt auf Verlangen des Einzelrichters ein Senat über die Bescheidbeschwerde, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere bei abweichender, fehlender oder uneinheitlicher Rechtsprechung, wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof gestellt werden soll, z. B. wegen einer Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder einer Verfassungswidrigkeit von Gesetzen, bei der Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht, und schließlich wenn die Verbindung von Beschwerden mit Senatszuständigkeit und von Beschwerden mit Einzelrichterzuständigkeit zweckmäßig ist.

Der Senat entscheidet wie bisher mit einfacher Mehrheit. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des Senatsvorsitzenden den Ausschlag (Dirimierungsrecht).

Grundsätzlich verläuft das Verfahren **ohne mündliche Verhandlung**. Auf Antrag oder von Amt wegen kann jedoch eine mündliche Verhandlung stattfinden. Findet eine mündliche Verhandlung statt, ist diese gem § 275 Abs. 3 BAO grundsätzlich öffentlich. Allerdings ist die Öffentlichkeit gem § 275 Abs. 3 Z 1 BAO auf Anordnung des Einzelrichters oder des Senatsvorsitzenden bei Senatszuständigkeit, auszuschließen, soweit dies eine Partei (§ 78 BAO) verlangt. Weiters kann es gem § 275 Abs. 3 Z 2 BAO von Amts wegen oder auf Antrag der Abgabenbehörde, eines Zeugen, einer Auskunftsperson oder eines Sachverständigen zum Ausschluss der Öffentlichkeit

kommen, soweit Umstände erörtert werden, die unter die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht oder unter andere Geheimhaltungspflichten fallen oder soweit die Öffentlichkeit der Verhandlung die Interessen der Abgabenerhebung beeinträchtigen würde.<sup>149</sup>

Kommt es zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sind die Partei iSd § 78 BAO, als auch die Abgabenbehörde als Amtspartei zu laden. Unterlässt das Gericht trotz rechtzeitigen Antrages eine mündliche Verhandlung, stellt das eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar. In einem solchen Fall kann es jedoch nur dann zur Aufhebung durch den VwGH kommen, wenn die Verletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist.<sup>150</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH bewirkt die Nichtdurchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung einen besonders gravierenden Verfahrensmangel, der im Anwendungsbereich der GRC (Art 47 Abs. 2) **auf jeden Fall** zur Aufhebung führt. Daraus kann geschlossen werden, dass im Anwendungsbereich des Unionsrechts die sog. „Relevanzprüfung“ nicht vorzunehmen ist.<sup>151</sup>

§ 274 Abs. 3 BAO normiert ein paar Ausnahmen des Antragsprinzips. Danach kann der Senat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig zurückzuweisen ist, als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, oder wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt.

#### 3.3.1 Das Ermittlungsverfahren

Gem § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Ermittlungsverfahren, da ihnen volle Kognitionsbefugnis zukommt, die gleichen Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Die Einräumung dieser weitreichenden Befugnisse dient dem Grundsatz der reformatorischen Entscheidung.<sup>152</sup>

Die Verwaltungsgerichte sind ebenfalls zur **Erforschung der materiellen Wahrheit** verpflichtet und sind dazu berechtigt, z. B. Auskünfte gem § 143 BAO zu verlangen, Personen gem § 91 BAO vorzuladen, Nachforschungen anzustellen und Prüfungen

---

<sup>149</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (50).

<sup>150</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 274 Tz 10, unter Verweis u.a. auf VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199.

<sup>151</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 274 Tz 10a, unter Verweis u.a. auf 23.1.2013, 2010/15/0196; 19.3.2013, 2012/15/0021, 0022.

<sup>152</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 269 Tz 1.

durchführen zu lassen. Ebenso können sie gem §§ 166 ff BAO Beweise aufnehmen.<sup>153</sup> Sie tragen die Verantwortung für die Sachverhaltsfeststellung (nicht jedoch für die Erst-Sachverhaltsfeststellung). Es gibt keine Bindung des Finanzgerichtes an die bereits angestellten Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde. Durch die weiterhin vorliegende Ressourcenbeschränktheit der Gerichte werden jedoch die mittelbare Beweisaufnahme und die Heranziehung der von der Behörde bereits ermittelten Ergebnisse weiterhin den Regelfall darstellen.<sup>154</sup> Dem Gericht steht es ja durchaus auch frei, die bereits erlangten Ermittlungsergebnisse zu verwenden oder sogar die Abgabenbehörde mit Ermittlungen zu beauftragen. (vgl. Punkt 3.3.1.1. „Erteilung von Ermittlungsaufträgen“)

Es gilt gem § 270 BAO **kein Neuerungsverbot**, d.h. die Verwaltungsgerichte haben bei ihrer Entscheidungsfindung auf neue Tatsachen, Beweismittel und Anträge einzugehen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird.

Aufgrund der ihnen eingeräumten meritorischen Entscheidungsbefugnis dürfen sie den Bescheid in jede Richtung abändern, aufheben und zurückweisen, wobei sie dabei an die vorgebrachten Beschwerdepunkte nicht gebunden sind. Jedoch soll die Kognitionsbefugnis des Verwaltungsgerichtes nach der Regierungsvorlage<sup>155</sup> durch den Inhalt der Beschwerde beschränkt sein.<sup>156</sup> (Es gilt durchgehend der Untersuchungsgrundsatz, das bedeutet, das Verwaltungsgericht hat alle Beweismittel heranzuziehen und kann sie, ohne Rücksicht auf das Verhalten der Parteien, auf ihre materielle Wahrheit prüfen.)

#### 3.3.1.1 Erteilung von Ermittlungsaufträgen

Den Verwaltungsgerichten ist, wie bereits erwähnt, die Möglichkeit eingeräumt, das Ermittlungsverfahren durch die Erteilung von Ermittlungsaufträgen an eine von ihnen selbst zu bestimmende (das heißt „irgendeine“) Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen zu lassen (§ 269 Abs. 2 BAO). Dies lässt sehr deutlich erkennen, dass im Abgabeverfahren **kein vollständiger Unmittelbarkeitsgrundsatz** herrscht.<sup>157</sup> Im

---

<sup>153</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (52).

<sup>154</sup> *Raab*, Die Rolle der belangten Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 39 ff (53).

<sup>155</sup> 2009 BlgNR 24. GP, 6.

<sup>156</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 5.

<sup>157</sup> So auch VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199.

Hinblick des Grundsatzes der reformatorischen Entscheidung ist es geboten, den Verwaltungsgerichten diese Ermittlungsmöglichkeit zu geben, da eigene Erhebungsapparate nicht vorgesehen sind.<sup>158</sup> Vom Verwaltungsgericht erteilte Ermittlungsaufträge sind keine Weisungen iSd Art 20 Abs. 1 B-VG, da das Verwaltungsgericht keine Oberbehörde ist. Sie stellen auch keine Amtshilfeersuchen gem Art 22 B-VG bzw. gem § 158 Abs. 2 BAO dar. Das hat zur Folge, dass ihnen unabhängig davon zu entsprechen ist, ob die für die Amtshilfeersuchen erforderlichen Voraussetzungen, nämlich die Kriterien der Erforderlichkeit, der Zumutbarkeit und der Verhältnismäßigkeit vorliegen oder nicht. Das wären die.<sup>159</sup> Das bedeutet, die Abgabenbehörde hat als eine Art „**Ermittlungsinstrument**“ einem Ermittlungsauftrag auch dann zu folgen, wenn es ihrer Meinung nach nicht sinnvoll ist.

Die Möglichkeit des Verwaltungsgerichts, Abgabebehörden mit ergänzenden Ermittlungen zu beauftragen, wirft insbesondere die Frage auf, ob das nicht die Objektivität der Entscheidungsfindung beeinflusst. Man halte sich in Erinnerung, dass die belangte Abgabenbehörde selbst Partei ist, und nun im Nachhinein Ermittlungen durchführen soll. *Fischerlehner* meint, das Instrument der Ermittlungsaufträge gem § 269 Abs. 2 BAO wird dadurch entschärft, in dem es dem Gericht ja frei steht, an **welche** Abgabenbehörde es den Auftrag erteilt. Natürlich sei es nicht sehr zweckmäßig, eine Behörde auszuwählen, die nicht objektiv zu sein scheint.<sup>160</sup> An dieser Stelle ist jedoch zu betonen, dass das dem, von der Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle verfolgten Ziel, nämlich das Verfahren zu vereinfachen und zu beschleunigen, entgegen laufen kann. Es wäre weitaus verwaltungseffizienter und ressourcensparender, wenn die Ermittlungen von der Abgabenbehörde wahrgenommen werden, die den Fall bereits kennt, und sich damit bereits beschäftigt hat.

Auch *Ehrke-Rabel* und *Merli* erkennen bei den Ermittlungsaufträgen kein verfassungsrechtliches Problem. Sie verweisen auf die normative Umgebung: Generell hat ja von vornherein die belangte Behörde den Sachverhalt zu ermitteln, nicht das Verwaltungsgericht. Auch wenn der Sachverhalt noch nicht korrekt feststeht, ermittelt

---

<sup>158</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 269 Tz 5.

<sup>159</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 7, unter Verweis auf 1128 BlgNR 21. GP, 13.

<sup>160</sup> *Fischerlehner*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 316 ff (323).



das Verwaltungsgericht nur, wenn es kostengünstiger ist oder schneller geht.<sup>161</sup> Außerdem sei „die Betrauung mit ergänzenden Ermittlungen nur als punktuelle Zurückweisung während des laufenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu verstehen.“<sup>162</sup> Solange die Ermittlungspflicht nach Art 130 Abs. 4 Z 2 B-VG nicht umgangen werde, und die Ermittlungen, die die Abgabenbehörde durchführt, überprüft werden können, eintreffe keine rechtswidrige Situation.<sup>163</sup> Es ist auch an dieser Stelle deutlich erkennbar, welche weitreichenden Einflussmöglichkeiten seitens der Abgabenbehörde bestehen. Die Ermittlungstätigkeit obliegt zwar dem Gericht, doch kann es mehr oder weniger wieder zurück in die Hände der Abgabenbehörde gelangen.

#### 3.3.2 Erledigungsarten des Verwaltungsgerichtes

Das Verwaltungsgericht erledigt die Bescheidbeschwerde entweder formal durch **Beschluss** gem § 278 BAO **oder** materiell durch **Erkenntnis** gem § 279 BAO. In den folgenden Punkten lege ich dar, wann es zu einer formellen, und wann es zu einer materiellen Erledigung seitens des Verwaltungsgerichtes kommt.

##### 3.3.2.1 Formelle Erledigung durch das Verwaltungsgericht

§ 278 BAO normiert eine formelle Erledigung durch das Verwaltungsgericht mit Beschluss, wenn die Bescheidbeschwerde zurückzuweisen ist, d.h. die Beschwerde nicht zulässig ist oder nicht rechtzeitig eingebracht wurde, wenn sie als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, oder wenn eine kassatorische Entscheidung erfolgt. Eine kassatorische Entscheidung bedeutet ein Aufheben des Bescheides unter Zurückverweisen der Sache zur neuen Erledigung durch die Abgabenbehörde. Die Kassation liegt im Ermessen (§ 20 BAO) des Verwaltungsgerichtes, soll aber nach der Rechtsprechung des VwGH die Ausnahme

---

<sup>161</sup> Merli/Ehrke-Rabel, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit- Vergleich und Bewertung, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 167 ff (196).

<sup>162</sup> Merli/Ehrke-Rabel, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit- Vergleich und Bewertung, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 167 ff (197).

<sup>163</sup> Merli/Ehrke-Rabel, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit- Vergleich und Bewertung, in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 167 ff (197).

darstellen.<sup>164</sup> Voraussetzung dafür ist das Vorliegen eines erheblichen Verfahrensfehlers, also, dass Ermittlungen unterlassen wurden (§ 115 BAO), bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können, und schließlich, wenn die Sachverhaltsfeststellung durch das Verwaltungsgericht nicht ökonomisch wäre. Liegt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit oder ist damit eine erhebliche Kostenersparnis verbunden, ist eine Aufhebung unzulässig. Hebt das Verwaltungsgericht den Bescheid unter Zurückverweisung auf, hat es dezidiert auszusprechen, welche Ermittlungsschritte aufgetragen werden; dabei ist die Abgabenbehörde gem § 278 Abs. 3 BAO an die Vorgaben des Verwaltungsgerichts **gebunden**, wobei sie natürlich auch von sich aus Ermittlungsschritte anstellen darf.<sup>165</sup> Die Bindungswirkung an die für den Beschluss maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gilt nur für die Abgabenbehörden; daraus ist zu schließen, dass diese Bindung somit im weiteren Verfahren für das Verwaltungsgericht, den VwGH oder den VfGH nicht besteht. Daneben hat auch der Beschwerdeführer die Möglichkeit, weitere Beweismittel vorzubringen, über die die Abgabenbehörde zu entscheiden hat.

Diese Bindungswirkung besteht nicht nur für den neuen Sachbescheid, sondern auch für Änderungen solcher Sachbescheide gem z. B. § 295 Abs. 1 BAO und Aufhebungen gem § 299 Abs. 1 BAO. Ein anderer Fall für eine Bindungswirkung besteht z. B. im Wiederaufnahmeverfahren.<sup>166</sup> Wie bei der Bindung nach einem meritorischen Erkenntnis besteht auch hier die Bindungswirkung lediglich bei unveränderter Sach- und Rechtslage.<sup>167</sup>

Das Verfahren vor dem Veranlagungsbescheid vermischt sich sozusagen mit dem fortzusetzenden, da durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren gem § 278 Abs. 2 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat.<sup>168</sup> Folglich sind zwingend auch alle abgeleiteten

---

<sup>164</sup> *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 278 Tz 2, unter Verweis auf VwGH 2.2.2010, 2009/15/0206.

<sup>165</sup> *Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44 (52).

<sup>166</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 278 Tz 22.

<sup>167</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 278 Tz 23.

<sup>168</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (257).

Bescheide (bei unlösbarem rechtlichen Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.<sup>169</sup>

Der Sinn und Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens.<sup>170</sup>

#### 3.3.2.2 Materielle Erledigung durch das Verwaltungsgericht

Aus dem Grundsatz der reformatorischen Entscheidung ableitend (verfassungsrechtlich in Art 130 Abs. 3 und 4 B-VG verankert), ist eine Entscheidung in der Sache in allen Fällen geboten, in denen keine Formalerledigung oder Kassation zulässig ist.<sup>171</sup>

Materiell erledigt das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde gem § 279 BAO durch **Erkenntnis**. Dazu kann es den Bescheid erstens in jede Richtung abändern und darf dabei **eigenes Ermessen üben**. Art 130 Abs. 2 B-VG, wonach Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, soweit die Gesetzgebung von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörde absieht und die Bestimmung dieses Verhalten der Behörde selbst überlässt, die Behörde aber von diesem freien Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat, gilt nicht. Diese Ermesseneinschränkung ist für Angelegenheiten, die in die Zuständigkeit des BFG fallen und in finanzstrafrechtlichen Rechtssachen somit nicht anzuwenden.<sup>172</sup> Nach der Bundesverfassung soll es im Abgabenverfahren keine Spielräume für die Finanzverwaltung geben, die verwaltungsgerichtlicher Kontrolle entzogen sind und damit erst Recht einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung nicht zugänglich wären.<sup>173</sup>

Die Änderungsbefugnis nach jeder Richtung ist durch „die Sache“ begrenzt. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Sache jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat.<sup>174</sup>

Zweitens kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde auch als unbegründet abweisen. Eine Abweisung ist nach der Rechtsprechung des VwGH so zu werten, als ob das Gericht ein mit dem Bescheid der Abgabenbehörde im Spruch

---

<sup>169</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 278 Tz 14, unter Verweis auf VwGH 18.3.1994, 91/07/0144.

<sup>170</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 278 Tz 5.

<sup>171</sup> Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 279 Tz 1.

<sup>172</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 279 Tz 41.

<sup>173</sup> Holoubek, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (134).

<sup>174</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 279 Tz 10, unter Verweis auf VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; 27.9.2012, 2010/16/0032; 25.4.2013, 2012/15/0161.

übereinstimmendes neues Erkenntnis erlassen hätte, welches fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt.<sup>175</sup>

Drittens hat das Verwaltungsgericht die Möglichkeit, den Bescheid ersatzlos aufzuheben. Das ist nach der Rechtsprechung des VwGH nur zulässig, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt.<sup>176</sup>

#### 3.3.2.3 Folgemaßnahmen durch die Abgabenbehörde

Gem § 279 Abs. 3 BAO besteht für die Abgabenbehörde auch bei allen meritorischen Entscheidungsarten eine **Bindungswirkung**, aufgrund derer sich eine entsprechende Handlungspflicht ergeben kann. Die Folgemaßnahmen, die seitens der Abgabenbehörde getroffen werden müssen, sind so zu beurteilen, als kämen sie von der belangt gewesenen Abgabenbehörde. Dabei ist es ihr natürlich **nicht** erlaubt, darüber hinaus nach eigenem Empfinden zu ermitteln und womöglich zu einem anderen Ergebnis zu kommen. Das würde dazu führen, dass eine nicht erlassene Entscheidung vollzogen werden würde und damit einen unzulässigen Eingriff in die Rechtskraft darstellen.<sup>177</sup> Es haben alle Maßnahmen getroffen zu werden, die notwendig sind, dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichts Wirksamkeit zu verleihen. Da das Verwaltungsgericht grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen hat, sind etwaige Veränderungen des Sachverhaltes und der Rechtslage zu berücksichtigen.<sup>178</sup>

Das gleiche Szenario spielt sich ab, wenn das Verwaltungsgericht im Falle eines Säumnisverfahrens eine Entscheidung erlässt. Auch diese ist so vollziehen, als hätte die Abgabenbehörde entschieden.<sup>179</sup>

Die **Bindung** der Abgabenbehörde an die Entscheidung des Verwaltungsgerichts wird nach *Tanzer* „aber sinngerecht nur bis zu den spezifischen Gründen des

---

<sup>175</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (80); *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 279 Tz 20, unter Verweis auf u.a. VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064; 2.9.2009, 2005/15/0035.

<sup>176</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37 ff (80), unter Verweis auf VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108 mwN.

<sup>177</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (259).

<sup>178</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> 2014 § 279 Tz 31, unter Verweis auf 28.5.1993, 93/17/0049; § 279 Tz 36.

<sup>179</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (259).

Rechtskrafteingriffes reichen dürfen.“<sup>180</sup> Darf die Behörde in einem bestimmten Punkt von der Sach- oder Rechtsansicht des Verwaltungsgerichts abgehen, weil rechtskraftdurchbrechende Gründe vorliegen, darf sie nicht in anderen davon nicht betroffenen Bereichen des Sachverhalts eine neue Rechtsauffassung vertreten, die nicht im Einklang mit der Entscheidung des Verwaltungsgerichts steht.<sup>181</sup>

Des weiteren kann es die Situation geben, dass die Verwaltungsbehörde bereits Vollzugsakte gesetzt hat, ihre Entscheidung jedoch erst später vom Verwaltungsgericht aufgehoben oder geändert wird. Das erfordert zusätzliche Handlungen seitens der Abgabenbehörde zur Schaffung eines rechtsrichtigen Zustandes. Diese haben insoweit zurückzuwirken, als die Partei so zu stellen ist, als wäre der angefochtene Bescheid erst gar nicht erlassen worden oder bereits ursprünglich mit dem Inhalt ergangen, wie er der Entscheidung des Verwaltungsgerichts entspricht.<sup>182</sup> Dadurch ist klar erkennbar, auch wenn das Verwaltungsgericht eine meritorische Entscheidung erlässt, ist es damit für die Abgabenbehörde noch lange nicht getan. Sie ist es, die (rückwirkend) die rechtskonforme Lage herzustellen und zu vollziehen hat.

Seit dem 1. 1. 2014 haben alle Ausfertigungen von Erkenntnisse und Beschlüsse eine **Belehrung** über die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof bzw. einer ordentlichen oder außerordentlichen **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof durch einen jeweils dazu befugten Rechtsvertreter, sowie einen Hinweis auf diesbezügliche Fristen und Eingabegebühren zu enthalten. Auch das Erfordernis der Verkündigung und Ausfertigung im Namen der Republik ist hinzugetreten.

---

<sup>180</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (262).

<sup>181</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (262).

<sup>182</sup> *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251 ff (262).

## 4 DER ERÖRTERUNGSTERMIN

Nach der hM hat nicht nur der innere, sondern auch der äußere Anschein einem fairen Verfahren gem Art 6 EMRK und Art 47 Abs. 2 GRC zu entsprechen. Es soll ein unabhängiges, unparteiisches, durch Gesetz errichtetes Gericht, in einem fairen Verfahren, öffentlich, und innerhalb angemessener Frist verhandeln.

In diesem Zusammenhang ermöglicht der Gesetzgeber dem Beschwerdeführer in seiner Sache tatsächlich gehört zu werden. Dadurch erlangt das Gericht nicht lediglich durch schriftliche Äußerungen ein Bild von den Parteien, sondern es kann mit ihnen direkt in Kontakt treten. Dazu darf das Gericht die Partei bereits im Vorfeld zu einem **Erörterungstermin** laden, um ihre Ansicht kennen zu lernen und die Sach- und Rechtslage zu diskutieren. Ein anderer Weg, die Partei zu hören, ist, die Verhandlung der Abgabensache mündlich durchzuführen.

### 4.1 Historischer Hintergrund

Historischer Hintergrund unseres in der BAO gesetzlich geregelten Erörterungstermines war zunächst § 79 Abs. 1 Z 1 der deutschen Finanzgerichtsordnung.<sup>183</sup> **§ 79 dFGO lautet:**

(1) „Der Vorsitzende oder der Berichterstatter hat schon vor der mündlichen Verhandlung alle Anordnungen zu treffen, die notwendig sind, um den Rechtsstreit möglichst in einer mündlichen Verhandlung zu erledigen. Er kann insbesondere

1. die Beteiligten zur Erörterung des Sach- und Streitstandes und zur gütlichen Beilegung des Rechtsstreits laden;
2. den Beteiligten die Ergänzung oder Erläuterung ihrer vorbereitenden Schriftsätze sowie die Vorlegung von Urkunden und von anderen zur Niederlegung bei Gericht geeigneten Gegenständen aufgeben, insbesondere eine Frist zur Erklärung über bestimmte klärungsbedürftige Punkte setzen;
3. Auskünfte einholen;
4. die Vorlage von Urkunden anordnen;
5. das persönliche Erscheinen der Beteiligten anordnen; § 80 gilt entsprechend;

---

<sup>183</sup> Langheinrich/Ryda, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169.

6. Zeugen und Sachverständige zur mündlichen Verhandlung laden.

(2) Die Beteiligten sind von jeder Anordnung zu benachrichtigen.

(3) Der Vorsitzende oder der Berichterstatter kann einzelne Beweise erheben. Dies darf nur insoweit geschehen, als es zur Vereinfachung der Verhandlung vor dem Gericht sachdienlich und von vornherein anzunehmen ist, dass das Gericht das Beweisergebnis auch ohne unmittelbaren Eindruck von dem Verlauf der Beweisaufnahme sachgemäß zu würdigen vermag.“

Gespräche zwischen den Parteien können zwar immer, und auch ohne gesetzliche Grundlage, durchgeführt werden; trotzdem wurde diese Möglichkeit explizit in der dFGO geregelt.

Meiner Einsicht nach bezweckte der **deutsche Gesetzgeber** die Klarstellung, dass der Berichterstatter in der Tat sowohl vor dem, als auch im Erörterungstermin die Befugnis hat, Auflagen zu erteilen, die Vorlage von Unterlagen anzuordnen, einzelne einfache Beweise zu erheben, oder ganz allgemein die Rechtslage zu erläutern.<sup>184</sup> Er kann sogar weiters mit dem Beschwerdeführer abmachen, inwieweit dem Beschwerdebegehren stattgegeben wird oder nicht.<sup>185</sup> Der Gesetzgeber setzte damit eindeutig einen Schritt in die Richtung, eine vorzeitige Streitschlichtung, also noch **vor** einer offiziellen mündlichen Verhandlung, zu erleichtern. Die Intention, das Verfahren zu verkürzen und wenn möglich gleich zu beenden, ist deutlich erkennbar.

Diese Regelung spornte den **österreichischen Gesetzgeber** an, im Abgabenrechtsmittelreformgesetz<sup>186</sup> § 279 Abs. 3 BAO (aF) einzuführen, dessen Inhalt seit der Verwaltungsgerichtsbarkeits - Novelle 2012 terminologisch angepasst in **§ 269 Abs. 3 BAO** zu finden ist. § 269 Abs.3 BAO lautet: „Der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter **kann** die Parteien zur **Erörterung der Sach- und Rechtslage** sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Über das Ergebnis ist eine Niederschrift anzufertigen.“ Es ist darauf aufmerksam zu machen, dass § 272 Abs. 4 BAO dem Berichterstatter lediglich die Befugnis einräumt, zur Erörterung zu laden und nicht den ganzen Erörterungstermin allein zu führen. Deshalb ist im Senatsverfahren der Erörterungstermin, genauso wie die mündliche Verhandlung, vor dem gesamten Senat

---

<sup>184</sup> Langheinrich/Ryda, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (171).

<sup>185</sup> Langheinrich/Ryda, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 16 (171).

<sup>186</sup> AbgReRefG, BGBl I 2002/97.

abzuhalten.<sup>187</sup> Anderer Meinung ist *Gunacker-Slawitsch*: Sie vertritt die Sichtweise, „dass das Recht zur Abhaltung des Erörterungstermines dem Berichtersteller bereits in § 269 Abs. 3 BAO selbst übertragen wurde“. In der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2014 (24 BlgNR 25. GP 22) ist in § 272 Abs. 4 BAO nämlich auf den ganzen § 269 BAO verwiesen.<sup>188</sup>

### 4.2 Rechtsanspruch und /oder Pflicht auf einen Erörterungstermin?

Aus der „kann“-Formulierung in § 269 Abs. 3 BAO geht hervor, dass die Parteien zwar einen Erörterungstermin vorschlagen und anregen dürfen, jedoch keinen Rechtsanspruch darauf haben.<sup>189</sup> Somit steht es dem Einzelrichter bzw. Berichtersteller frei, einen Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage anzuberaumen oder nicht.<sup>190</sup> *Langheinrich* und *Ryda* haben sich diesbezüglich die Frage gestellt, ob das Ersuchen auf Abhaltung eines Erörterungstermins ausdrücklich abgelehnt werden muss und diese Ablehnung einer Begründung bedarf, dies also eine verfahrensleitende Verfügung darstellt, oder ob der Beschwerdeführer in so einem Fall keines weiteren Schutzes bedarf.<sup>191</sup> *Dieselben* beantworten die Frage schlicht damit, dass keine Notwendigkeit besteht, eine Abhaltung ausdrücklich abzulehnen, da die Durchführung eines Erörterungstermins, wie bekannt, der Abgabenbehörde frei steht.

Die Ladung zu einem Erörterungstermin stellt **keine erzwingbare Vorladung** im Sinne des § 91 BAO dar<sup>192</sup>. Sie muss weder von der Amtspartei, das heißt, z. B. der Abgabenbehörde, noch vom Beschwerdeführer befolgt werden.<sup>193</sup> Die einzige Sanktion für die Partei, wenn sie nicht erscheint, bildet die mögliche Verwehrung ihres Rechtes auf eine nochmalige Stellungnahme, Erörterung und Besprechung der Sach- und Rechtslage.<sup>194</sup>

---

<sup>187</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 14.

<sup>188</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (82).

<sup>189</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 12, unter Verweis auf 1128 BlgNR 21. GP, 13 und VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111.

<sup>190</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (172).

<sup>191</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (172).

<sup>192</sup> 1128 BlgNR 21. GP, 13.

<sup>193</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (173).

<sup>194</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (174).



### 4.3 Inhalt eines Erörterungstermines

Auch dem österreichischen Gesetzgeber war es ein Anliegen, eine schnelle und effiziente Option zu schaffen, den Rechtsstreit vorzeitig beenden zu können.<sup>195</sup> Es soll vor allem der Prozessstoff in der Art und Weise aufbereitet werden, dass festgestellt werden kann, aufgrund welcher Sachverhaltsannahme entschieden wird.<sup>196</sup>

Führt der Erörterungstermin zu keiner vollkommenen Erledigung der Streitsache, kann er immerhin die mündliche Verhandlung vorbereiten und diese wesentlich verkürzen, da somit der Sachverhalt vorab geklärt ist und z. B. beantragte Zeugen nicht mehr vernommen werden müssen.<sup>197</sup>

Bei Besprechung der **Sachlage** geht es darum, welche Beweise für welche Tatsachenbehauptungen notwendig sind.<sup>198</sup> Im Gegensatz dazu geht es bei der Erörterung der **Rechtslage** darum, dem Beschwerdeführer die Rechtsansicht der Behörde zu vermitteln oder ihn über bedeutsame Rechtsprechung und Literatur zu informieren.<sup>199</sup> *Langheinrich* und *Ryda* warnen vor der Gefahr, dass der Einzelrichter oder Berichterstatter durch die Erläuterung über die Sachverhaltslage als befangen scheinen kann. Sie empfehlen darum, bei sach- und rechtsrelevanten Fragen hypothetisch zu bleiben.<sup>200</sup>

Obwohl § 269 Abs. 3 BAO die Beilegung des Rechtsstreits vorsieht, ist diese Norm nach den **Gesetzesmaterialien**<sup>201</sup> keine Rechtsgrundlage für rechtsverbindliche Zusagen, für Verzichte des Abgabengläubigers auf Abgabeanprüche oder für öffentlich-rechtliche Verträge.<sup>202</sup> So bildet der Erörterungstermin keine Rechtsgrundlage für die Zusage einer Nachsicht gem § 236 BAO oder einer Einstellung eines Finanzstrafverfahrens, z. B. als Belohnung für die Einschränkung des Beschwerdebegehrens oder für die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des

---

<sup>195</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (175).

<sup>196</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (175).

<sup>197</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (176).

<sup>198</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 14.

<sup>199</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 14.

<sup>200</sup> *Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169 (175).

<sup>201</sup> 1128 BlgNR 21. GP, 13.

<sup>202</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 15.

Vorlageantrages.<sup>203</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH wird auf Grundlage des § 269 Abs. 3 BAO auch kein Vergleich iSd § 1380 ABGB verbindlich.<sup>204</sup>

Dieser Gedanke führt mich zum nächsten, für das Abgabenverfahren sehr bedeutsamen Thema:

### **4.4 Können Vereinbarungen auf Grundlage des § 269 Abs. 3 BAO überhaupt zu einer verbindlichen Abmachung führen?**

Zur Beantwortung der Frage, ob Vereinbarungen auf Grundlage des § 269 Abs. 3 BAO überhaupt zu einer verbindlichen Abmachung führen können, sind insbesondere Überlegungen dazu notwendig, wie Vereinbarungen mit dem Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG zusammenpassen können, für welche Bereiche Einigungen überhaupt vorgesehen sein können, wie die Steuerpraxis mit Vereinbarungen umgeht, welche „Defizite“ in der gesetzlichen Ausgestaltung des Erörterungstermines vorhanden sind und schließlich wie diese „Defizite“ mit dem neu ausgestalteten § 300 BAO eventuell kompensiert werden können.

#### 4.4.1 Vereinbarungen unter dem Aspekt des Legalitätsprinzips

Es gilt zu untersuchen, ob Vereinbarungen zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen nicht gegen das gesetzlich verankerte Legalitätsprinzip gem Art 18 Abs. 1 B-VG verstoßen. Aufgrund des Legalitätsprinzips darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. § 5 F-VG präzisiert diesen Grundsatz für das Abgabewesen. Nach dieser Norm können öffentliche Abgaben vorbehaltlich der Bestimmungen der §§ 7 Abs. 5 und 8 Abs. 5 F-VG nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden („**Legalitätsprinzip**“<sup>205</sup>). Das Steuerrecht bildet mit dem Erheben von Steuern einen Teil der Eingriffsverwaltung, die wesentlich die Grundrechte der Freiheit des Eigentums und der Freiheit der Erwerbsbetätigung des Rechtsunterworfenen berührt. Aus diesem Grund ist das Legalitätsprinzip im

---

<sup>203</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 15.

<sup>204</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 269 Tz 15, unter Verweis auf VwGH 20.11.1964, 2234/63.

<sup>205</sup> Reger, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2005, 490.

Abgabenrecht streng auszulegen.<sup>206</sup> Nach dem Legalitätsprinzip ist das Gesetz die Grundlage aller eingreifenden Handlungen der Behörde.<sup>207</sup> Durch eine hinreichend genaue Determinierung des Gesetzes, hat der Gesetzgeber dem Normunterworfenen die Möglichkeit zu geben, schon im Vorhinein seine Rechte und Pflichten zu kennen und sich dem Gesetz entsprechend verhalten zu können.<sup>208</sup>

Im Bereich der Hoheitsverwaltung scheinen Vereinbarungen zwischen Behörde und Normunterworfenen nicht hineinzupassen. Ausschließlich das Gesetz soll die Handlungsmaxime für die Abgabenerhebung darstellen. Auch dort, wo Ermessen eingeräumt ist, hat das Gesetz die Ermessensbestimmung so hinreichend genau zu bestimmen, dass sich die wesentlichen Merkmale des Handelns daraus ergeben können.<sup>209</sup> In weiterer Folge sollen die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts in die Lage versetzt werden, die Übereinstimmung der Verwaltungsakte mit dem Gesetz überprüfen zu können.<sup>210</sup> Genau auf diese Weise entwickelt der Bürger Vertrauen auf die Handlungen der Vollziehungsorgane.

Die bloße Betrachtung des Wortes „**Steuervereinbarung**“ erzeugt für den Steuerzahler das Gefühl, die Verwaltung oder die Justiz könnten nicht jeden gleich, das heißt so wie es gesetzlich, dem Gleichheitssatz entsprechend, vorgeschrieben ist, behandeln. Vielmehr unterstellen sie der Abgabenbehörde, wenn sie mit dem Abgabepflichtigen eine Vereinbarung trifft, den Abgabepflichtigen willkürlich, eventuell nach Lust und Laune, nach Sympathie oder seiner Überzeugungskraft zu veranlagern.

Doch die Behörde erlässt den Bescheid einseitig. Dieses Recht der Behörde, Bescheide zu erlassen, hängt gerade nicht davon ab, dass der Bescheidadressat dem Inhalt des Bescheides seine Zustimmung erteilt.<sup>211</sup> Die einseitige Vorgehensweise der Behörde bewirkt, dass für die Gültigkeit des Bescheides ausschließlich die Willenserklärung der Behörde maßgebend ist<sup>212</sup>.

---

<sup>206</sup> Ehrke, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (31), unter Verweis auf VfSlg 10.737/1985, 11.455/1987, 15.468/1999, VfGH 21.6.2002, G 32/33.

<sup>207</sup> Ehrke, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (97).

<sup>208</sup> Ehrke, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (29), unter Verweis auf VfSlg 4037/1961, 4572/1963.

<sup>209</sup> Werndl, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499.

<sup>210</sup> Gunacker-Slawitsch, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in Ehrke-Rabel/Merli, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (65).

<sup>211</sup> Ehrke, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (87), unter Verweis auf Schmidt-Salzer, VwArch (62) 1971, 135 (145).

<sup>212</sup> Ehrke, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (88).

In der Praxis stehen die Abgabenbehörde und der Abgabepflichtige zwar in einem Dialog, geprägt vom Verhältnis wechselseitiger Rechte und Pflichten, die sich aus dem Legalitätsprinzip, dem Gleichheitsgrundsatz, dem Grundsatz der Amtswegigkeit und der Erforschung der materiellen Wahrheit seitens der Abgabenbehörde und aus verschiedenen Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten seitens des Abgabepflichtigen ergeben<sup>213</sup>, doch vermag dies nichts daran zu ändern, dass die Abgabenbehörde allein und autoritativ die zu erhebende Steuer ermittelt und festlegt.

### 4.4.2 Standpunkte der Gerichtshöfe des Öffentlichen Rechts

Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts vertreten bezüglich „Vereinbarungen“ zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen unterschiedliche Meinungen.

Der **VwGH** entschied in seinem Erkenntnis vom 27.7.1994 (92/13/0058)<sup>214</sup>, dass ein gegenüber der Abgabenbehörde abgegebener Vergleichsversuch seitens des Steuerpflichtigen aufgrund des Legalitätsprinzips **ohne** rechtliche Bedeutung ist.<sup>215</sup> Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungskontrolle stellen auf das Rechtsinstitut des **Bescheides** ab. Ein Bescheid kann auf seine Gesetzmäßigkeit überprüft werden, dadurch sei ein Kontrahieren der Behörde mit der Partei ausgeschlossen, weil es nicht in unser Rechtsschutzsystem passt.<sup>216</sup>

Demgegenüber beurteilte der **VfGH** Vereinbarung dann als **verfassungskonform**, wenn sie ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sind und lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (z. B. Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit etc.) und nicht die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn schließlich in Streitfällen eine bescheidförmige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Prüfung der Gesetzmäßigkeit möglich ist.<sup>217</sup> Zudem ersetze eine Vereinbarung keinen Bescheid, sondern gehe diesem lediglich voran. Der VfGH sieht beim Kontrahieren zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen keinen Widerspruch zum Rechtsschutzsystem, da dem VwGH die Überprüfung des Vereinbarten ja nicht vorenthalten werde. „Die Vereinbarung, die

---

<sup>213</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (53).

<sup>214</sup> Diese Rechtsprechungslinie wurde vom VwGH folglich mehrfach bestätigt: u.a.: VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005.

<sup>215</sup> *Fellner*, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005/36, S 986.

<sup>216</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (63), unter Verweis auf Vorlagebeschluss des VwGH in VfSlg 9226/1981.

<sup>217</sup> *Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499 (501), unter Verweis auf VfGH 6.10.1981, G 47/79.

nur im Rahmen der Gesetze geschlossen werden kann, entfaltet nämlich nur insoweit Bindungswirkung, als sie sich an diese Grenzen hält.“<sup>218</sup>

### 4.4.3 In welchen Bereichen darf es zu einer Einigung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen kommen?

Es steht fest, Einigungen können nur getroffen werden, wenn das Gesetz dazu ermächtigt. Bestehen Konkretisierungsspielräume, kann es Platz für Einigungen geben<sup>219</sup>.

Im Folgenden möchte ich erläutern, in welchen Bereichen es zu einer Einigung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen kommen kann und anschließend, was unter dem Begriff „Spielraum“ bei der Erörterung der Sach- und Rechtslage zu verstehen ist:

In Bezug auf die „**Sachlage**“ haben wir uns vor Augen zu halten, dass die Beurteilung, ob ein Steueranspruch entstanden ist, nicht im Ermessen der Abgabenbehörde steht und stehen kann. Auch die Pflicht der Abgabenbehörde, die materielle Wahrheit zu erforschen steht nicht zur Disposition der Behörde. Aus § 4 BAO ergibt sich, dass die Abgabenschuld bereits mit Tatbestandsverwirklichung entsteht, also auf Grundlage des Gesetzes, und nicht eben durch einen späteren Verwaltungsakt oder eine Vereinbarung. Ein wirklicher Ermessensspielraum bei der Feststellung des Sachverhaltes besteht jedoch **im Rahmen der freien Beweiswürdigung**<sup>220</sup>. Das Gericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine bestimmte Tatsache für wahr zu halten ist oder nicht. Gerade weil der Abgabepflichtige zur Mitwirkung der Ermittlung der wahren Umstände aufgefordert wird, macht es durchaus Sinn, der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit zu geben, sich auf bestimmte Sachverhaltselemente einigen zu dürfen. Auch *Ehrke-Rabel* versteht § 4 BAO nicht so, dass er „Vereinbarungen über interpretationsfähige gesetzlichte Inhalte entgegensteht“<sup>221</sup>. Die Abgabenschuld entsteht zwar abstrakt aufgrund einer gesetzlichen Anordnung, das schließt jedoch nicht die Möglichkeit der Abgabenbehörde und des Abgabepflichtigen aus, eine

---

<sup>218</sup> *Ehrke*, Konsensstechniken im Abgabenrecht 2002 (107).

<sup>219</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (63).

<sup>220</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (72).

<sup>221</sup> *Ehrke*, Konsensstechniken im Abgabenrecht 2002 (110).

bestimmte Auslegung zu konkretisieren und den verwirklichten Sachverhalt gemeinsam zu bewerten und unter den entsprechenden Tatbestand zu subsumieren<sup>222</sup>.

Beim Beurteilungsspielraum „**Rechtslage**“ trifft § 269 Abs. 3 BAO im Erörterungstermin und der darauffolgenden Streitbeilegung keinen Unterschied zwischen Sach- und Rechtslage. Da die hL der Meinung ist, alle Rechtstexte sind auslegungsbedürftig, kann auch hier ein „Spielraum“ angenommen werden.<sup>223</sup> *Gunacker-Slawitsch* macht jedoch darauf aufmerksam, dass dieser Spielraum nicht unbedingt eine „Einigungsmöglichkeit“ zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen impliziert. Die rechtliche Beurteilung erfolgt nämlich ausschließlich durch das Gericht.<sup>224</sup> Vereinbarungen der Parteien, wie der jeweilige Sachverhalt rechtlich zu beurteilen ist, steht dem Grundsatz der Amtswegigkeit entgegen. Der Grundsatz der Amtswegigkeit wird lediglich durch die Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen eingeschränkt<sup>225</sup>. Da jedoch die Grenzen zwischen Feststellung des Sachverhalts und dessen rechtlicher Beurteilung allerdings häufig verschwimmen<sup>226</sup>, sollte es dennoch Raum für eine Einigung geben dürfen. Beispiele dafür wären etwa die Schätzung der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“, eine Einigung über die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern in Hinblick auf eine mögliche verdeckte Gewinnausschüttung, oder eine Schätzung von Privatanteilen.<sup>227</sup>

Vor dem Sammeln aller abgabenrechtlichen Sachverhaltselemente bedarf es oft einer Auseinandersetzung mit der konkreten Rechtslage. Im Rahmen der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht ist es dem Steuerpflichtigen weitaus besser möglich, an alle Sachverhaltselemente zu denken, die im Verfahren relevant sein könnten, wenn er bereits mit der Abgabenbehörde „abgemacht“ hat, welche rechtlichen Normen für die spätere Sachverhaltsfeststellung herangezogen werden.

---

<sup>222</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (110).

<sup>223</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (73).

<sup>224</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (74).

<sup>225</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (110).

<sup>226</sup> *Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 21 ff (37).

<sup>227</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (113).

### 4.4.4 Die Handhabung der österreichischen Steuerrechtspraxis

Die österreichische Steuerrechtsordnung lässt unsere Gerichte bezüglich Vereinbarungen bei einem Erörterungstermin zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger sehr streng und unflexibel sein. Obwohl auf Basis von § 269 Abs. 3 BAO eine Streitbeilegung erfolgen darf, beispielsweise durch Aufhebung gem § 299 BAO, oder durch Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages, oder durch eine Einschränkung des Beschwerdebegehrens, leugnet die Rechtsprechung und auch teilweise die Literatur **verbindliche** Vereinbarungen in unserem Steuerverfahren schließen zu können.

Interessant in diesem Zusammenhang ist die **Formulierung** des § 269 Abs. 3 BAO. Diese verneint nicht explizit den Erörterungstermin als Grundlage für einen öffentlich-rechtlichen Vertrag. Auch wenn die Gesetzesmaterialien sich **gegen** eine bindende Einigung aussprechen, darf nicht übersehen werden, dass ihnen für gewöhnlich **keine** normative Kraft zukommt. Handelt die Verwaltung wirklich ausschließlich aufgrund der Gesetze, würde der Wortlaut des § 269 Abs. 3 BAO generell eine Bindungswirkung solcher Vereinbarungen zulassen. Es scheint sehr widersprüchlich, die Parteien einerseits zur Beilegung des Rechtsstreites zu ermuntern und andererseits ihnen im gleichen Atemzug die Bildung eines öffentlich-rechtlichen Vertrages zu verbieten.<sup>228</sup> Nach *Ehrke-Rabel* sollte „überall dort, wo das Gesetz ein Zusammenwirken zwischen beiden Parteien des Verwaltungsverfahrens vorsieht, ohne ausdrücklich die Bescheidform vorzuschreiben, - zumindest aus verfahrensrechtlicher Sicht- der Abschluss eines Vertrages denkbar sein“<sup>229</sup>. Wenn das Gesetz zwischen den Parteien einen Interessensausgleich schaffen will, könne ein Vertrag zwischen den Parteien genauso wie eine spezielle Norm fungieren<sup>230</sup>. Die Gesetzmäßigkeit ist gewahrt, wenn sich der Inhalt des Vertrages auf ein Gesetz zurückführen lässt<sup>231</sup>. Doch durch eine Erlaubnis einer Rechtsordnung, Verträge im öffentlichen Recht schließen zu dürfen, ist nicht unbedingt sogleich die Frage des Rechtsschutzes beantwortet. (vgl. dazu später Punkt.4.4.6. „Der wunde Punkt des Erörterungstermines“).

---

<sup>228</sup> *Fellner*, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005/36, S 990.

<sup>229</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (109).

<sup>230</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (109), unter Verweis auf *Martens*, Normenvollzug durch Verwaltungsakt und Verwaltungsvertrag, AÖR 89 (1964) 429 (434).

<sup>231</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (109), unter Verweis auf u.a. *Imboden*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag 40; Nowotny, ÖJZ 1973, 60f.

### 4.4.5 Im Gesetz bereits verankerte „Einigungsmöglichkeiten“

Nicht ganz zu verstehen ist die oben dargestellte Sichtweise im Hinblick darauf, dass das österreichische Steuerrecht sogar an bestimmten Stellen gesetzlich verankerte Einigungsmöglichkeiten vorsieht. Eine Ausnahme z. B. vom Verbot von Steuervereinbarungen bildet **§ 31 ErbStG**. Gem dieser Vorschrift kann die Abgabenbehörde im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen von der genauen Ermittlung des Sachverhaltes absehen und die Steuer in einem Pauschbetrag festsetzen.<sup>232</sup> Ebenso sind in gewissen Grenzen Vereinbarungen zwischen Steuergläubiger und Steuerpflichtigen auf der Grundlage der **§ 5 Abs. 3** und **§ 10 Abs. 3 KommStG 1993** vorgesehen.<sup>233</sup>

Ein weiteres Beispiel stellt **§ 18 des Wiener Vergnügungsteuergesetzes 2005** dar, wonach es die Möglichkeit zu vertraglichen Vereinbarungen gibt, wenn dies im Interesse der Besteuerungsvereinfachung liegt und dabei das steuerliche Ergebnis bei den Steuerpflichtigen dadurch nicht wesentlich verändert wird.

Gem **§ 37 KVG** darf das Finanzamt mit Zustimmung des Steuerpflichtigen von der genauen Ermittlung des Sachverhalts abgehen und einen Pauschalbetrag festsetzen.

In diesem Zusammenhang darf auch die Praxis der **Betriebsprüfungen** nicht unerwähnt bleiben. Im Zuge von Betriebsprüfungen ist der **Rechtsmittelverzicht** eine häufig eingesetzte Kooperationsform, mit der meist eine Einigung über einen bestimmten Sachverhalt verbunden ist. Im Rahmen der Schlussbesprechung legt sich die Behörde, aufgrund eines angenommenen Sachverhalts, auf einen bestimmten Bescheidinhalt fest. Diese „Angebot“ kann der Steuerpflichtige unter Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes annehmen.<sup>234</sup>

Die Behörde erspart sich damit viel Zeitaufwand und Kosten, wenn sie die Ergebnisse der Sachverhaltsermittlung zu einem bestimmten Zeitpunkt einfach als gegeben annehmen darf und nicht unendlich weiter zu ermitteln hat. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige irgendwann gesichert und muss sich nicht vor zeitlich unbegrenzten Ermittlungen fürchten.<sup>235</sup>

---

<sup>232</sup> *Fellner*, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005/36, S 987.

<sup>233</sup> *Fellner*, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005/36, S 987.

<sup>234</sup> *Müller*, Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 2011/34/35, T 244 (253).

<sup>235</sup> *Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499 (500).



Wie wir gesehen haben, verfolgen all diese Bestimmungen das Ziel, das Verfahren zu erleichtern. Auffallend ist, alle Vereinbarungsmechanismen münden in einen **rechtsmittelfähigen Bescheid**. Und genau hier liegt der **wunde Punkt** des Systems des Erörterungstermins, auf den ich im folgenden Punkt näher eingehen möchte:

### 4.4.6 Der wunde Punkt des Erörterungstermines

§ 269 Abs. 3 BAO sieht **nicht** explizit die Erlassung eines **Bescheides** vor. Kommt es zwischen der Abgabenhörde und dem Abgabepflichtigen während eines Erörterungstermines zu einer Einigung, hält der Abgabepflichtige somit trotzdem nichts in Händen, gegen das er sich „wehren“ oder das er „durchsetzen“ könnte.

Dem B-VG liegt nämlich, resultierend aus dem Rechtsstaatsprinzip, die Theorie der „**Geschlossenheit des Rechtsquellensystems**“ zugrunde.<sup>236</sup> Die wichtigsten Rechtsformtypen, derer sich die Verwaltung bedienen kann, sind bereits durch die Bundesverfassung ausgestaltet. Das sind die Erlassung von für die Allgemeinheit geltenden Verordnungen oder die Ausstellung eines für ein Individuum geltenden Bescheides. Daneben kennt das B-VG die Ausübung unmittelbarer behördlicher Befehls- oder Zwangsgewalt.<sup>237</sup> Nach diesem Konzept darf der einfache Gesetzgeber grundsätzlich keine generellen Rechtsquellentypen schaffen, die bundesverfassungsgesetzlich nicht vorgesehen sind.<sup>238</sup>

Will nun ein Steuerpflichtiger das im Erörterungstermin Abgemachte durchsetzen, würde er mangels **Statthaftigkeit** zurückgewiesen werden. Statthaftigkeit des Rechtsmittels bedeutet, dass die Entscheidung überhaupt anfechtbar und dass sie durch das gewählte Rechtsmittel anfechtbar ist.<sup>239</sup>

Das System der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems geht mit der **Geschlossenheit des Rechtsschutzsystems** einher.<sup>240</sup> Die Verwaltung soll sich lediglich Handlungsformen bedienen, die in unserer Rechtsordnung einem bestimmten Kontrollsystem gegenüber gestellt sind.<sup>241</sup> Dadurch möchte der Gesetzgeber sog. Rechtsschutzlücken vermeiden. Auch das Kontrollsystem der Verwaltungsgerichte ist

---

<sup>236</sup> *Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499 (500).

<sup>237</sup> *Berka*, Verfassungsrecht<sup>3</sup> (2010) Tz 664.

<sup>238</sup> *Berka*, Verfassungsrecht<sup>3</sup> (2010) Tz 664, unter Verweis auf VfGH 2.12.2004, G95/04 u.a. VfSlg 17.394/2004.

<sup>239</sup> *Rechberger/Simotta*, Zivilprozess<sup>8</sup> (2010) Tz 896.

<sup>240</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (83).

<sup>241</sup> *Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499 (500).

durch einen bestimmten „Typenzwang“ gekennzeichnet<sup>242</sup> (vgl. Art 130 Abs. 1 B-VG). Gegenstand der Entscheidungsgewalt der Verwaltungsgerichte sind Beschwerden gegen Bescheide, gegen Akte unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- oder Zwangsgewalt, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht und gegen Weisungen gem Art 81 a Abs. 4 B-VG. Rechtssachen, die zur Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte oder des VfGH gehören, sind von der Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte gem Art 130 Abs. 5 B-VG ausgeschlossen.<sup>243</sup>

Damit der Normunterworfenen einen ausreichenden Rechtsschutz erfährt, hat der Gesetzgeber für Eingriffe seitens der Verwaltung dafür auch ein rechtsformgebundenes Verhalten vorzusehen<sup>244</sup>. Nach der Rechtsprechung des VfGH<sup>245</sup> dürfen Verwaltungsakte, die erhebliche Rechtswirkungen haben, rechtlich nicht als unbekämpfbare Verwaltungsakte ausgestaltet werden. Behördliches Vorgehen muss derartige Rechtsfolgen zeitigen, für die ein verfassungsgesetzlich vorgesehener Rechtsschutz besteht. Die typische Erledigungsart für die Behörde, im Einzelfall zu entscheiden, ist die Erlassung eines Bescheides. In Österreich knüpft der Rechtsschutz bei individuellen Erledigungsarten seitens der Behörde einzig an den Bescheid an. Handlungen, die dem Bescheidbegriff nicht zuordenbar sind, unterliegen nicht dem dafür vorgesehenen Rechtsschutzsystem<sup>246</sup>.

Allerdings beinhaltet Art 130 Abs. 2 B-VG eine sog. „**Öffnungsklausel**“<sup>247</sup>. Gem Art 130 Abs. 2 Z 1 B-VG können durch Bundes- oder Landesgesetz sonstige Zuständigkeiten der Verwaltungsgerichte zur Entscheidung über Beschwerden wegen Rechtswidrigkeit eines Verhaltens einer Verwaltungsbehörde in Vollziehung der Gesetze vorgesehen werden. Diese Norm, die in ihrer derzeitigen Fassung erst seit

---

<sup>242</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (140).

<sup>243</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (140).

<sup>244</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (141).

<sup>245</sup> VfSlg 13.699/1994.

<sup>246</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (80).

<sup>247</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (141).

dem 1. 1. 2014 in Kraft getreten ist <sup>248</sup>, ist vor dem Hintergrund des Prinzips der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems sehr interessant. *Holoubek* meint in diesem Zusammenhang, der Gesetzgeber habe nun „bei entsprechend eingreifenden Verwaltungsakten ein rechtsformgebundenes Verwaltungshandeln vorzusehen, oder er muss den Rechtszug zu den Verwaltungsgerichten eröffnen“<sup>249</sup>. Welches Verhalten der Gesetzgeber mit der Formulierung „in Vollziehung der Gesetz“ erfassen wollte, ist eine schwierig auszulegende Frage. Hält die Verwaltungsbehörde mit dem Abgabepflichtigen einen Erörterungstermin gem § 269 Abs. 3 BAO zur Beilegung des Rechtsstreits, kann mE nach „Vollziehung der Gesetze“ angenommen werden. Nach den Gesetzesmaterialien fallen jedoch „verwaltungsrechtliche Verträge“ explizit nicht unter Art 130 Abs. 2 Z 1 B-VG<sup>250</sup>. Dadurch ist erkennbar, der Gesetzgeber wollte in diesem Bereich eine „**bescheidförmige Erledigung**“, um einen verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutz zu bieten. Natürlich ließe Art 130 Abs. 2 Z 1 B-VG die Erfassung auch von Einigungen, die zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen zustande kommen, zu. Die Zukunft wird weisen, wie die Verwaltungspraxis diese neue Norm auslegen wird.

### 4.4.7 Neue Möglichkeiten durch § 300 BAO?

Derzeit ist es noch nicht Usus, die Abmachungen, die die Parteien in einem Erörterungstermin treffen, in Form eines Bescheides zu bringen. Aus diesem Grund kann der seit 1. 1. 2014 geltende **§ 300 BAO** neuen Wind ins Spiel bringen und somit dem Abgabepflichtigen neue Möglichkeiten im Bereich des Rechtsschutzes schaffen. Wie bereits in Kapitel 3, Punkt. 3.2.3. „Die Wirkungen des Vorlageantrages“ ausgeführt, kann es zur Bescheidaufhebung oder – berichtigung durch die Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren kommen, wenn der Abgabepflichtige dem zustimmt und das Verwaltungsgericht dies erlaubt. § 300 BAO beschreibt zwar nicht, wie es zur Zustimmung durch den Abgabepflichtigen kommen kann, doch gehen dieser sicherlich Gespräche zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen voraus.

---

<sup>248</sup> BGBl I 1/1930, zuletzt geändert durch BGBl I 115/2013.

<sup>249</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (141).

<sup>250</sup> *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 ff (142) unter Verweis auf RV 1618 BlgNR, 24. GP, 13.

Wahrscheinlich wird der Steuerpflichtige dem Inhalt des neu zu erlassenden Bescheides nur in dem Fall zustimmen, wenn er erstens vom Inhalt in Kenntnis gesetzt wird und zweitens die Abgabenbehörde seinen Wünschen entsprechend den Bescheidinhalt gestaltet. Für solche Gespräche soll gerade der **Erörterungstermin** gem § 269 Abs. 3 BAO zur Verfügung stehen.<sup>251</sup> Dafür ist nun **§ 300 BAO ein verfahrensrechtliches Mittel, die Einigungen, die die Parteien während eines Erörterungstermines treffen, umzusetzen.**<sup>252</sup> Dadurch ist auch das Rechtsschutzproblem, wie oben beschrieben, in den meisten Fällen gelöst, da am Schluss alles in einen Bescheid mündet. Erlangt der Beschwerdeführer aufgrund § 300 BAO einen Bescheid, kann er diesen wiederum mit Bescheidbeschwerde gem § 243 BAO anfechten; anschließend liegt der gleiche Fall wieder vor dem BFG. Das trägt natürlich nicht sehr zu einer Verbesserung der Verwaltungseffizienz bei.

§ 300 BAO ist ein Instrument, das ein Zusammenarbeiten der Parteien (also Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger) vorsieht. Daraus ist zu schließen, innerhalb des behördlichen Entscheidungsspielraumes ist es nach der BAO zulässig, mit dem Steuerpflichtigen ein Einvernehmen zu erwirken.<sup>253</sup> Die Aufhebung oder die Berichtigung des Bescheides liegen im Ermessen der Behörde. Hat sie nun Ermessen geübt, ist sie daran gebunden und darf nicht mehr willkürlich davon abgehen.<sup>254</sup> Daher ist die Abmachung dem nachfolgenden Bescheid grundsätzlich zugrunde zu legen.

### 4.5 Bescheiderlassung nach einem Erörterungstermin gem § 269

#### Abs. 3 BAO?

Wird die Einigung nach einem Erörterungstermin aufgrund § 300 BAO in einen Bescheid umgesetzt, ist **unmittelbar** nach Abhaltung eines Erörterungstermines konsequenterweise keine Bescheiderlassung erforderlich. In manchen Fällen kann es

---

<sup>251</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (81).

<sup>252</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (96).

<sup>253</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (102).

<sup>254</sup> *Gunacker-Slawitsch*, Einigungen im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 ff (104).

trotzdem notwendig sein, um dem Abgabepflichtigen eine Bindungswirkung zu garantieren, einen Bescheid zu erlassen.

Ich stelle mir insbesondere vor, die Abgabenbehörde hat sich zwar mit dem Abgabepflichtigen geeinigt, durch § 300 BAO einen Bescheid mit einem bestimmten Inhalt zu erlassen, doch das Verwaltungsgericht leitet die Zustimmungserklärung des Abgabepflichtigen an die Abgabenbehörde nicht weiter. So kann es gar nicht zur verfahrensrechtlichen Umsetzung kommen. Oder das Problem liegt auf der Seite der Abgabenbehörde, in dem sie dem Abgabepflichtigen in einem Erörterungstermin zwar eine bestimmte Beurteilung der Sach- und Rechtslage zugesichert hat, sich jedoch bei der Bescheidaufhebung oder Bescheidberichtigung auf Grundlage des § 300 BAO nicht mehr an den Inhalt der Vereinbarung erinnern will. Nach den Gesetzesmaterialien ist die Abgabenbehörde ja nicht an eine Einigung gebunden. Der Abgabepflichtige hält nichts in Händen, gegen das er ein Rechtsmittel einlegen könnte. Aus diesem Grund möchte ich nachfolgend erläutern, warum ich eine Bescheiderlassung nach einem Erörterungstermin für sinnvoll erachte:

### 4.5.1 Bescheiderlassung auf Grundlage der §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO?

Gem § 269 Abs. 3 BAO ist nach einem Erörterungstermin das darin Abgesprochene in einer **Niederschrift** festzuhalten. Dieses in Form eines Bescheides zu bringen, scheint meiner Einsicht nach sowohl keine gravierenden Mehrkosten als auch keinen zusätzlichen Zeitaufwand zu verursachen, da schlussendlich am Ende des Verfahrens ohnehin ein Bescheid erlassen wird. Das Problem liegt vielmehr darin, den Anschein aufrechtzuerhalten, dem Abgabepflichtigen es nicht zu erlauben, die eigene steuerliche Veranlagung zu basteln oder wenigstens zu seinen Gunsten unrechtmäßig zu beeinflussen.

Die gesetzlichen Grundlage für eine Bescheiderlassung, wenn ein Einigung in einem Erörterungstermin zustande gekommen ist, könnten die §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO darstellen.

Nach § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder **b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen**, oder c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Die Tätigkeit der Abgabenbehörde, die sie im Rahmen eines Erörterungstermins vollbringt, würde sich durchaus unter § 92 Abs. 1 lit b BAO subsumieren lassen. Der Erörterungstermin dient nämlich u.a. dazu, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festzustellen.

**§ 92 Abs. 1 BAO** beschreibt die Fälle, bei denen die Erlassung eines Bescheides stets vorgesehen ist. Dazu gehören z. B. Abgabenbescheide gem § 198 BAO, Haftungsbescheide gem § 224 BAO, Beschlagnahmebescheide gem § 225 BAO, Feststellungsbescheide gem §§ 185 ff BAO, Messbescheide gem § 194 BAO, Zerlegungsbescheide gem § 196 BAO, Zuteilungsbescheide gem § 197 BAO und verfahrensrechtliche Bescheide, wie z. B. die Zurückweisung eines Wiederaufnahmsantrages oder auch nicht abgedeutelt anfechtbare wie z. B. die Abweisung eines Beweisantrages.

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat jedoch nicht nur in den gerade aufgezählten Fällen ein Bescheid zu ergehen, sondern es kann auch ein feststellender Bescheid **ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage** erlassen werden.<sup>255</sup> Der VwGH entschied schon mehrmals<sup>256</sup>, wann ein Feststellungsbescheid zu ergehen hat, nämlich in dem Fall, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen.<sup>257</sup> Das Feststellungsbegehren würde ich in diesem Fall wie folgt formulieren: „ Es wird festgestellt, dass sich die Parteien X und Y im Erörterungstermin am ..... auf folgenden Inhalt geeinigt haben: (...)“.

Sowohl laut VwGH als auch laut VfGH hat das Interesse natürlich ein rechtliches zu sein.<sup>258</sup> Wirtschaftliche, politische oder wissenschaftliche Interessen sind dabei nicht ausreichend.<sup>259</sup> Ein Feststellungsbescheid stellt immer ein „Minus“ zu einem Leistungsbescheid dar.<sup>260</sup> Ihm fehlt das rechtliche Interesse, wenn der

---

<sup>255</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 92 Tz 8.

<sup>256</sup> VwGH 14.8.1991, 89/17/0174; 22.11.1996, 92/17/0207; 25.8.2005, 2004/16/0281.

<sup>257</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 92 Tz 9.

<sup>258</sup> VwGH 1.7.1993, 90/17/0116; 26.6.2000, 96/17/0242.

<sup>259</sup> VwGH 13.9.1982, 82/12/0011; VfGH 27.6.1988, B 842/88; VwGH 19.3.1990, 88/12/0103; 30.3.2004, 2002/06/0199.

<sup>260</sup> Rechberger/Simotta, Zivilprozess<sup>8</sup> (2010) Tz 551.

Abgabepflichtige bereits einen Leistungsbescheid, also einen Abgabenbescheid erwirken kann. Aus diesem Grund ist weder über die Anwendbarkeit eines Gesetzes oder einer gesetzlichen Bestimmung und ihrer Auslegung noch über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Anspruchsvoraussetzungen im Spruch eines feststellenden Bescheides zu entscheiden.<sup>261</sup>

### 4.5.2 Möglicher Inhalt eines Bescheides nach §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO

Im Folgenden möchte ich darauf eingehen, was nun **Inhalt** eines **Feststellungsbescheides** sein könnte. Nach der Judikatur des VwGH<sup>262</sup> zu § 92 BAO können z. B. **Tatsachen** Gegenstand eines Feststellungsbescheides sein.<sup>263</sup> Und gerade darum geht es meiner Meinung nach bei Erörterung der Sach- und Rechtslage gem § 269 Abs. 3 BAO. Die Parteien einigen sich darauf, welche Tatsachen im Rahmen der Abgabenerhebung herangezogen werden. Somit ist auch klar, dem Abgabepflichtigen ist es nicht gestattet, mit der Behörde zu verhandeln, welche Rechtsnormen für ihn zur Anwendung gelangen. Die Parteien einigen sich auf noch eventuell nicht hinreichend genau geklärte Sachverhaltselemente, aus derer sich folglich erst die anzuwendenden Rechtsnormen ergeben. Das „**Plus**“, nach einem Erörterungstermin einen Feststellungsbescheid zu erlassen, läge darin, dass sich die Behörde einerseits zu ihrer Meinung bindend festlegt und nicht ohne weiteres wieder davon abgehen könnte, und andererseits die Vereinbarungen damit mehr transparent werden. Des weiteren ist der Inhalt des Bescheides auf seine Gesetzmäßigkeit überprüfbar. Als typische Rechtswirkungen von Bescheiden werden in der Literatur die Verbindlichkeit, die Vollstreckbarkeit und die Tatbestandswirkung genannt.<sup>264</sup>

Verhandelt die Behörde mit dem Abgabepflichtigen über bestimmte Modalitäten der Abgabenerhebung oder die Subsumtion eines bestimmten steuerlichen Sachverhaltes, liegt es auch konsequenterweise in ihrem Interesse, eine gütliche Einigung zu erreichen. Begrenztes Personal sowie knappe Ressourcen sind kein unbekanntes

---

<sup>261</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 92 Tz 15.

<sup>262</sup> VwGH 28.6.1995, 89/16/0014; 28.10.1998, 97/14/0086; 21.4.2004, 2003/13/0093.

<sup>263</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 92 Tz 16.

<sup>264</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 92 Tz 2.

Phänomen in unserem Verwaltungsapparat. Dadurch kann und darf die Ermittlungspflicht nicht unbegrenzt in die Länge gezogen werden.<sup>265</sup>

Die Schnittstelle liegt wohl dort, wo es im Sinne einer verwaltungsökonomischen Verhaltensweise seitens der Abgabenbehörde nicht mehr verhältnismäßig wäre, also der voraussichtliche Aufwand in keiner vertretbaren Relation zur Steuereinnahme steht. Um auch solche Barrieren zu überwinden, wird der Abgabepflichtige mit ins Boot geholt. Er soll bei umfangreichen und schwierigen Sachverhaltsfragen zu einer gesetzmäßigen und schnellen Lösung beitragen. Es läge auf der Hand, dem kooperativen und ehrlichen Steuerzahler damit zusichern zu können, nicht mehr willkürlich vom bereits festgestellten Sachverhalt abgehen zu können. Kommen nun z. B. im Nachhinein abgabenrelevante Tatsachen zum Vorschein oder tauchen fahrlässige oder vorsätzliche Fehler auf, stehen der Behörde immer noch die Maßnahmen der §§ 293 ff BAO zur Verfügung.

### 4.5.3 Argumente der Wirtschaftspsychologie

Laut Untersuchungen der Wirtschaftspsychologie können Steuerzahler durchaus bereit sein, zu kooperieren. Sie sind willig, ihre Steuern ehrlich zu zahlen, auch wenn dies ihren finanziellen Gewinn nicht unmittelbar vermehrt. Um den Steuerzahler dazu zu bringen, sich von selbst ehrlich verhalten zu wollen, sind viele verschiedene Komponenten in Einklang zu bringen: Die Kooperation zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen muss z. B. als fair wahrgenommen werden, der Staat hat dem Bürger aufrichtig zu vertrauen, und der Bürger hat davon überzeugt zu sein, dass sein Steuergeld effizient und sinnvoll genutzt oder angelegt wird.<sup>266</sup> Eine gerechte, das heißt eine ehrliche, schnelle und transparente Behandlung des Steuerzahlers, das von wechselseitigem Vertrauen getragen wird, erhöht zweifelsohne die **Tax Compliance** des einzelnen Bürgers.<sup>267</sup>

---

<sup>265</sup> *Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499 (501).

<sup>266</sup> *Müller*, Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 2011/34/35, T 244 (246).

<sup>267</sup> *Müller*, Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 2011/34/35, T 244 (247).



## 5 DER GRUNDSATZ VON TREU UND GLAUBEN

Fest steht, dass es weder gesetzlich vorgesehen ist, einen Bescheid unmittelbar nach einem Erörterungstermin zu erlassen, noch die Verwaltungspraxis von sich aus die zustande gekommene Einigung in einen formellen Rechtsakt kleidet. Fraglich ist, ob der Abgabepflichtige aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben nun trotzdem einen durchsetzbaren Anspruch gegen den Staat auf Einhaltung des im Erörterungstermin Vereinbarten hat oder nicht. Im Folgenden möchte ich darlegen, ob das beim Abgabepflichtigen entstandene Vertrauen, nämlich, dass die Abmachung mit dem Finanzamt hält, überhaupt durch unsere Rechtsordnung geschützt werden kann und darf.

### 5.1 Allgemeines

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist in der Rechtsprechung des VfGH und des VwGH in der Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu finden. Der Grundsatz von Treu und Glauben oder das Verbot des „venire contra proprium factum“ liegt als allgemeiner Rechtsgrundsatz unserem Rechtssystem und somit auch dem Steuerrecht zugrunde.<sup>268</sup> Bestätigt wird dies auch durch die Gesetzesmaterialien<sup>269</sup> zu § 115 BAO, laut denen „im Hinblick auf die Besonderheit der Beziehungen, die ein Abgabenverfahren zwangsläufig unter den Beteiligten schafft, ein gewisses auf Treu und Glauben aufgebautes Vertrauensverhältnis unentbehrlich ist“.<sup>270</sup> Auch der BMF vertritt schon in seinem Erlass AÖF 70/1995, dass der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht zu beachten ist<sup>271</sup>.

Positivrechtlich ist dieser Grundsatz in unserer Verfassung nicht verankert. Er leitet sich aus dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG iVm Art 2 StGG) und aus diesem fließenden

---

<sup>268</sup> *Ehrke-Rabel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderungen der Verwaltungspraxis, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 243 ff (247); ebenso VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209.

<sup>269</sup> EB RV 456 BlgNR 9. GP, 1.

<sup>270</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 55.

<sup>271</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (62).

Willkürverbot und dem Sachlichkeitsgebot ab.<sup>272</sup> Der **VwGH** versteht unter dem Grundsatz von Treu und Glauben, „dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.“<sup>273</sup>

### 5.2 Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht

Geht man davon aus, auch im Abgabenrecht den Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden, merkt man, wie viele verschiedene Ebenen dabei zu beachten sind.

Kritiker sehen den Grundsatz von Treu und Glauben in einem totalen Widerspruch zum Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG. Wie *Schuch* beschreibt, ist „Treu und Glauben gerade im Bereich des besonders „durchpositivierten“ öffentlichen Rechts schon auf den ersten Blick ein schillernd anmutender Begriff.“<sup>274</sup>

Nach dem öfters judizierten Standpunkt des VwGH ist „das Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben“.<sup>275</sup> Darum zieht der VwGH daraus die Schlussfolgerung, dass Treu und Glauben der Anwendung bindender Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen darf.<sup>276</sup>

Der Grundsatz von Treu und Glauben hat in unserer Rechtsordnung lediglich subsidiären Charakter. Da er als „Interpretationshilfe“ dient, scheidet seine Anwendung im Falle eines Widerspruches zum Gesetz aus<sup>277</sup>. Dieser Grundsatz wird jedoch nicht vollkommen von unserer Rechtsordnung zurück gedrängt. Der VwGH führte aus<sup>278</sup>, dass der Grundsatz von Treu und Glauben dort **Anwendung** finden kann, wo der Abgabenbehörde **Ermessen** eingeräumt ist, oder wo die Abgabenbehörde, weil das Gesetz **unbestimmte Gesetzesbegriffe** verwende, einen Auslegungsspielraum hat.

---

<sup>272</sup> *Ehrke-Rabel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderungen der Verwaltungspraxis, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 243 ff (248).

<sup>273</sup> VwGH 14.7.1994, 91/17/0170.

<sup>274</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (317).

<sup>275</sup> U.a. VwGH 14.4.1986, 84/15/221 ; 3.11.1986, 85/15/0270.

<sup>276</sup> VwGH 15.12.1988, 88/16/142, 143.

<sup>277</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (61), unter Verweis auf *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 488.

<sup>278</sup> VwGH 5.4.2001, 98/15/0158; 7.6.2001, 98/15/0065.

Dazu wurde in der Zwischenzeit die Bezeichnung „**Vollzugsspielraum**“ Gebrauch.<sup>279</sup> Genau in diesem Bereich könnte der Grundsatz von Treu und Glauben eine gute interpretationsmäßige Unterstützung für eine sachgerechte Lösung sein.<sup>280</sup>

### **Beispiele für unbestimmte Rechtsbegriffe:**

Ein **unbestimmter Rechtsbegriff** ist insbesondere der Begriff der Unbilligkeit der Einhebung. Weitere Beispiele sind z. B. die Begriffe „umfassende Umschulungsmaßnahmen“ gem § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988, die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ gem § 7 Abs. 1 EStG 1988, die „ordnungsgemäße Buchführung“ gem § 18 Abs. 6 EStG 1988, die „Aufwendungen, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind“ gem § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988, „Musik- und Gesangsaufführungen“ gem § 10 Abs. 1 Z 8 lit b UStG 1994, der „Hausrat“ gem § 15 Abs. 1 Z 1 lit a EStG, oder die „üblichen Gelegenheitsgeschenke“ gem § 15 Abs. 1 Z 11 ErbStG.<sup>281</sup>

### **Beispiele, bei denen die Abgabenbehörde Ermessen üben darf:**

Vollziehungsbereiche der Abgabenbehörde, in denen sie **Ermessen** auszuüben hat, finden sich z. B. bei der Inanspruchnahme persönlich Haftender. Jede Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.<sup>282</sup> Ein anderer Anwendungsbereich, Ermessen auszuüben, ist die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern gem § 6 BAO. Die Behörde hat zu entscheiden, an wen sie das Leistungsgebot richtet. Sie hat zu bestimmen, welchen Gesamtschuldner sie auswählt und ob sie mehrere oder gleich alle in Anspruch nimmt.<sup>283</sup> Gleichzeitig hat die Behörde dahingehend Ermessen zu üben, ob sie den Gesamtschuldner mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag zur Zahlung auffordert.<sup>284</sup>

Entscheidungsrelevant kann die Ermessensübung ebenfalls bei der Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches gem § 299 Abs. 1 BAO, bei der Verfügung der Wiederaufnahme gem § 303 Abs. 4 BAO, bei einer Abänderung gem § 295 a BAO, oder bei der Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben wie z. B. dem

---

<sup>279</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (322), unter Verweis auf VwGH 27.2.2003, 99/15/0004.

<sup>280</sup> *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht 2002 (63).

<sup>281</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 2. Anwendungsbereich.

<sup>282</sup> VwGH 30.3.2000, 97/16/0189; 21.2.2005, 2001/17/0075; 28.1.2005, 2002/15/0157.

<sup>283</sup> U.a. VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; 17.10.2002, 2000/17/0099.

<sup>284</sup> U.a. VwGH 20.3.2002, 99/15/0046; 23.6.2003, 2002/17/0241, 0242, 0243.

Dienstgeberbeitrag gem § 201 Abs. 2 BAO sein<sup>285</sup>. Auch **§ 300 BAO** geht vom Ermessen der Abgabenbehörde als auch des Verwaltungsgerichtes aus. Ob die Abgabenbehörde nach Erlassung einer BVE den Bescheid aufhebt oder berichtigt, hat sie nach freiem Ermessen zu entscheiden. Im zweiten Schritt kommt es auch auf die Ermessensentscheidung des Verwaltungsgerichtes an, da eine Aufhebung oder Berichtigung nur in dem Fall stattfinden kann, wenn das Gericht die Zustimmungserklärung des Beschwerdeführers an die Behörde weiterleitet.

### **Ermessenskriterien für die Abgabenbehörde:**

Räumt eine Norm der Abgabenbehörde Ermessen ein, ist sie dabei an **§ 20 BAO** gebunden. Gem § 20 BAO haben sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Das bedeutet, der Abgabenbehörde ist es nicht gestattet, vollkommen gesetzesfrei und willkürlich zu handeln. Das Gesetz gibt vor, an welche Kriterien und Maßstäbe sich die Behörde zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind die Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dabei wird dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“ und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beigemessen.<sup>286</sup>

Da, wo der Behörde Ermessen eingeräumt ist, hat der Abgabepflichtige einen Anspruch darauf, dass sein aufgrund der Handlung der Behörde entstandenes Vertrauen geschützt wird. Ein einfaches Beispiel<sup>287</sup>, um dies zu veranschaulichen, bildet dabei folgender Sachverhalt:

Bei einem Abgabepflichtigen wird eine Außenprüfung gem § 147 BAO durchgeführt. Im Zuge der Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Umsätze vorliegen, kommt die Behörde zum Entschluss, Steuerfreiheit anzunehmen. Der Abgabepflichtige legt in den Folgejahren in den Steuererklärungen die näheren Umstände, die sich gegenüber dem Prüfungszeitraum auch nicht geändert haben, nicht noch einmal offen. Die Umsätze werden weiterhin als steuerfrei beurteilt. Nach ein paar

---

<sup>285</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 2. Anwendungsbereich.

<sup>286</sup> U.a. VwGH 14.03.1990, 89/13/0115.

<sup>287</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 2. Anwendungsbereich.

Jahren wird abermals eine Außenprüfung durchgeführt. Nun werden jedoch die unverändert gebliebenen Tatsachen rechtlich anders beurteilt. Die Umsätze behandelt die Behörde nun als steuerpflichtig. Gegen eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren in den Jahren, in denen die Behörde die Umsätze rechtswidrig als steuerfrei angenommen hat, spricht der Grundsatz von Treu und Glauben.<sup>288</sup>

### **5.3 Grundsatz von Treu und Glauben auch außerhalb der Grenzen des Gesetzes?**

Eine Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben auch außerhalb der Grenzen des Gesetzes ist in Hinblick auf die vom VwGH allgemein vertretene Auffassung vorerst nur schwer vorstellbar. Nach der Rechtsprechung des VwGH greift der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort, wo die Behörde durch ihr Verwaltungshandeln nicht gegen zwingendes Recht verstoßen hat. Die Behörde ist nach ständiger Rechtsprechung<sup>289</sup> nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzeswidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Das gilt selbstverständlich auch, wenn sich die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirkt.<sup>290</sup> Es wird auf keinen Fall ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Beibehaltung einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt.<sup>291</sup>

Dennoch verneint der VwGH in seiner späteren Rechtsprechung nicht sofort die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben außerhalb des Gesetzes<sup>292</sup>. Wenn er über den Grundsatz von Treu und Glauben und die dazu vorliegende schützenswerte Position des Einzelnen entscheidet, prüft er zunächst, ob die Verwaltungspraxis gegen das Gesetz verstoßen hat oder sich gesetzeskonform verhalten hat. Liegen ihre Handlungen im Rahmen des gesetzlich Erlaubten, darf davon aufgrund des

---

<sup>288</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 2. Anwendungsbereich, unter Verweis auf VwGH 11.12.1993, 94/13/0070.

<sup>289</sup> U.a. VwGH 3.11.1986, 85/15/0270.

<sup>290</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (326).

<sup>291</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (326).

<sup>292</sup> VwGH 24.4.1996, 93/13/0076; 18.12.1996, 94/15/0151; 26.2.2002, 98/13/0013.

Grundsatzes des Treu und Glaubens nicht abgewichen werden. Widerspricht die Handlung der Behörde dem Gesetz, differenziert der VwGH weiters dahingehend, ob im Einzelfall „**besondere Umstände**“ vorliegen oder nicht. Nimmt er das Vorliegen „besonderer Umstände“ an, kann der Abgabepflichtige eine schützenswerte Position erlangt haben.

Dadurch geht der VwGH einen großen Schritt weiter, sozusagen in Richtung einer Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben auch außerhalb des Gesetzes. Es müssen „besondere Umstände“ vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Das ist in Bezug auf den Grundsatz der Gewaltenteilung gem Art 94 B-VG sehr bedenklich. Im Ergebnis läuft das darauf hinaus, dass die Vollziehung die Gesetzgebung „korrigiert“, indem sie ein rechtswidriges Verwaltungshandeln bei Vorliegen besonderer Umstände von sich aus als gesetzmäßig, mit dem Legalitätsprinzip als vereinbar, ansehen kann.<sup>293</sup>

Ein „besonderer Umstand“ stellt etwa der Fall dar, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt<sup>294</sup>. Veranlasst z. B. ein Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung den Abgabepflichtigen dazu, Beteiligungen, die er zuvor selbst als Privatvermögen qualifizierte, als Betriebsvermögen zu behandeln, schützt der Grundsatz von Treu und Glauben den Abgabepflichtigen davor, dass die Behörde auch in den Folgejahren an der von ihr vertretenen Beurteilung festhält.<sup>295</sup>

Ein anderer „besonderer Umstand“ ist z. B., wenn das Ergebnis einer Betriebsprüfung den Abgabepflichtigen dazu veranlasst hat, unter Anerkennung der Auffassung der Behörde von ihm bereits erhobene Rechtsmittel zurückzuziehen.<sup>296</sup> Ginge sie später wieder von ihrer Meinung ab, hätte der Abgabepflichtige aufgrund der Bindung des Rechtsmittelverzichtes keine Chance mehr, sich dagegen zu wehren.

---

<sup>293</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (327).

<sup>294</sup> VwGH 24.4.1996, 93/13/0076; 18.12.1996, 94/15/0151; 26.2.2002, 98/13/0013.

<sup>295</sup> *Schuch*, Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 315 ff (327).

<sup>296</sup> VwGH 14.12.1982, 82/14/0036; 1.12.1987, 86/16/0122; 22.4.1991, 90/15/0007.

Lässt die Behörde bei einer Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise jedoch unbeanstandet, hindert dies die Behörde natürlich nicht, von ihrer Sicht für spätere Zeiträume wieder abzugehen.<sup>297</sup>

### 5.4 Mittellösung

Wie bereits in Kapitel 4, Punkt 4.4.6. „Der wunde Punkt des Erörterungstermines“ dargelegt, geht unser Rechtssystem von der Theorie der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems aus. Es stellt sich die Frage, warum der Abgabepflichtige z. B. nach Abhaltung eines Erörterungstermines überhaupt eine schützenswerte Position erreicht, obwohl ihm bewusst ist, ein Rechtsmittel erfolgreich nur gegen formelle Rechtsakte einlegen zu können.

Dazu müssen wir uns bewusst machen, wie das Zusammentreffen der Abgabenbehörde mit dem Abgabepflichtigen zur Erörterung der Recht- und Sachlage rechtlich zu qualifizieren ist. Meiner Meinung nach kann es als schlicht hoheitliches Handeln angesehen werden. Da sich nun die Verwaltungsbehörde auch im Bereich der schlichten Hoheitsverwaltung an Art 18 Abs. 1 B-VG zu halten hat, hat sie die Einigungen, die sie während eines Erörterungstermins mit dem Abgabepflichtigen trifft, im Rahmen des Legalitätsprinzips, also im Bereich des gesetzlich Erlaubten zu halten.<sup>298</sup> *Ehrke-Rabel* meint in diesem Zusammenhang, dass der Abgabepflichtige berechtigterweise auf die Richtigkeit des schlicht hoheitlichen Handelns vertrauen darf.<sup>299</sup> Daraus folgt, das im Erörterungstermin entstandene Vertrauen kann nicht vollkommen unbeachtlich sein.

Es wäre nicht gerecht, den Abgabepflichtigen immer dann zu schützen, sobald ihm die Abgabenbehörde eine bestimmte Beurteilung der Sach- oder Rechtslage in einem Erörterungstermin quasi zugesagt hat. Meiner Meinung nach sollte dies wie bei den Auskünften nach § 118 BAO gehandhabt werden. Wie die offenkundig unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde vom Auskunftswerber nicht für richtig gehalten werden darf<sup>300</sup>, soll auch der Steuerpflichtige, der von der Abgabenbehörde im Rahmen eines Erörterungstermins erfahren hat, wie die Behörde seinen Sachverhalt

---

<sup>297</sup> VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; 21.10.2004, 2000/13/0179; 15.6.2005, 2002/14/0104.

<sup>298</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 60.

<sup>299</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 60.

<sup>300</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 62.

beurteilt, nicht geschützt werden, wenn die Abgabenbehörde offensichtlich unrichtig handelte.

Schwierig ist in diesem Zusammenhang die Abgrenzung zwischen offenkundig unrichtig und schlicht unrichtig. Ist die Auffassung der Behörde nicht offenkundig unrichtig, spricht man von der **Vertretbarkeit**.<sup>301</sup> Das bedeutet, es liegen ebenso gute Gründe für wie gegen die vertretene Rechtsauffassung vor. Die Vertretbarkeit einer bestimmten Rechtsmeinung stellt ein gutes Argument dafür dar, das Vertrauen des Abgabepflichtigen zu schützen. War der Inhalt der von der Behörde preisgegebenen Beurteilung der Rechts- und Sachlage für ihn nicht erkennbar unrichtig, sollte der Grundsatz von Treu und Glauben Anwendung finden.

Als **vertretbar** sind jene Rechtsmeinungen zu beurteilen, die weder ein rechtskundiger Mensch aus der Rechtsordnung selbst als unrichtig beurteilen kann, noch bereits Gegenstand höchstgerichtlicher Rechtsprechung waren.<sup>302</sup> Weiters ist in der Lehre eine Rechtsauffassung dann vertretbar, wenn sie Rechtsprechungsgegensätze zwischen Höchstgerichten in eine Richtung löst, auf Erlässen beruht, auch wenn sie von der Judikatur abweichen, oder wenn sie sich auf Schrifttum stützt, das sich an vertretbare Argumente, Rechtsauffassungen oder höchstgerichtlichen Entscheidungen anlehnt.<sup>303</sup>

---

<sup>301</sup> Ehrke, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 64.

<sup>302</sup> Ehrke, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 64.

<sup>303</sup> Langheinrich/Ryda, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317 (323, 324).



## 6 RECHTSSCHUTZ BEI VERSTOß GEGEN DEN GRUNDSATZ VON TREU UND GLAUBEN

Im vorhergehenden Kapitel wurde aufgezeigt, welche Situationen des Abgabepflichtigen schützenswert sind, wenn er auf eine bestimmte Handlung seitens der Verwaltung vertraut hat. Das soeben Erläuterte ruft nun nach einer Antwort dahingehend, wie der Vertrauende seinen Anspruch, basierend auf dem Grundsatz von Treu und Glauben, durchsetzen kann.

Hält sich die Abgabenbehörde nicht an die Einigung, die in einem abgehaltenen Erörterungstermin zustande gekommen ist, steht dem Normunterworfenen weder das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gem §§ 243 ff BAO, noch der Maßnahmebeschwerde gem § 283 BAO offen. Zur Durchsetzung des Grundsatzes von Treu und Glauben steht das ordentliche Rechtsmittelverfahren nicht zur Verfügung, da die Abgabenbehörde verpflichtet ist, die gesetzmäßige Steuerschuld festzusetzen.

Es müssen andere Rechtsinstrumente vorgesehen sein, damit die verfahrensrechtliche Durchsetzung des Grundsatzes von Treu und Glauben realisiert werden kann. Das sind einerseits die Regelung der Nachsicht gem § 236 BAO und andererseits das Instrument der Amtshaftungsklage gem Art 23 B-VG, einfachgesetzlich ausgestaltet im AHG<sup>304</sup> (Amtshaftungsgesetz).

### 6.1 Nachsicht gem § 236 BAO

Gem § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung **nachgesehen** werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach *Stoll*<sup>305</sup> ist die Nachsicht ein Sondertatbestand, der die nachträgliche Veränderung der entstandenen Steuerschuld zulässt bzw. anordnet und so eine Ausnahme zur Einhebungspflicht der Abgabenbehörde bildet.

---

<sup>304</sup> BGBl I 1949/20.

<sup>305</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 108, unter Verweis auf *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (2000) 91.

Nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>306</sup> kann die Unbilligkeit der Einhebung eine persönliche oder sachliche sein.<sup>307</sup> Eine **sachliche** Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt.<sup>308</sup> Ziel der Nachsichtsgewährung ist es, für Fälle, die der Gesetzgeber nicht berücksichtigte, einen Ausgleich schaffen zu können und nicht beabsichtigte Härten zu beseitigen.<sup>309</sup> Meiner Meinung nach kann aus diesem Grund eine sachliche Unbilligkeit niemals ausschlaggebend dafür sein, Nachsicht aufgrund der Nichteinhaltung des im Erörterungstermin Abgemachten zu gewähren. Der Gesetzgeber hatte bei der Schaffung des § 269 Abs. 3 BAO vorgesehen, dem Abgabepflichtigen unmittelbar nach einem Erörterungstermin gerade keinen Bescheid zukommen zu lassen, der mit Bescheidbeschwerde anfechtbar wäre.

Bei der **persönlichen** Unbilligkeit geht es hingegen darum, inwiefern die Maßnahme den Abgabepflichtigen wirtschaftlich belastet. Sie liegt dann vor, wenn die den Steuerpflichtigen treffenden Nachteile unverhältnismäßig zum steuerlichen Aufkommen des Staates sind, d.h. z. B. seine Existenzgrundlage beträchtlich gefährden würde.<sup>310</sup>

Unbilligkeit kann nun auch durch einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegen. Der Abgabepflichtige hätte einen Anspruch auf Gewährung von Nachsicht gem § 236 BAO, wenn er auf ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde vertraut und danach Dispositionen getroffen hätte. Allerdings bringt der VwGH einen Verstoß gegen Treu und Glauben stets in Verbindung mit den persönlichen Härten, die den Abgabepflichtigen treffen. Daraus schließt *Ehrke-Rabel*, „dass der Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben allein nicht ausreicht, um eine sachliche Unbilligkeit zu begründen.“<sup>311</sup> Dabei werden **zwei Ebenen** unterschieden. Einerseits die **objektive**, auf der z. B. gefragt wird, ob gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen wurde, und andererseits die **subjektive**, auf der in einem zweiten Schritt die persönliche Seite des Abgabepflichtigen betrachtet wird.<sup>312</sup> Meinerseits brächte ich hier eine **dritte Ebene** ins Spiel, bei der die Abgabenbehörde erst auf dieser Stufe ihr

---

<sup>306</sup> VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; 11.11.2004, 2004/16/0077.

<sup>307</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 6. Nachsicht zur Durchsetzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

<sup>308</sup> Z.B. VwGH 30.1.2001, 2000/14/0139; 11.11.2004, 2004/17/0077; 4.8.2005, 2001/17/0158.

<sup>309</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 109.

<sup>310</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 109.

<sup>311</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 112.

<sup>312</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 112.

Ermessen gem § 20 BAO ausübt. Lügen nämlich z. B. subjektive Härten für den Normunterworfenen vor, sind diese stets noch mit den Interessen der Allgemeinheit, wie z. B. die Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen, die Finanzierungen des Staates ....., abzuwägen.

Die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten setzt einen Antrag des Abgabepflichtigen voraus, der, da es ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO darstellt, schriftlich einzubringen ist. Das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>313</sup> beim Nachsichtswerber. Er hat aufgrund seiner Mitwirkungspflicht jene Umstände darzulegen, auf welche er seinen Antrag auf Nachsicht stützt.<sup>314</sup> Die Abgabenbehörde hat aufgrund der amtswegigen Ermittlungspflicht die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen.<sup>315</sup> Es liegt in ihrem Ermessen, ob sie die Voraussetzungen für eine Nachsichtsgewährung als gegeben sieht oder nicht.<sup>316</sup>

### 6.2 Die Amtshaftungsklage

Rechtsgrundlage für das Rechtsinstitut der Amtshaftung ist einerseits Art 23 B-VG und andererseits Art 5 Abs. 5 EMRK, einfachgesetzlich ausgestaltet, wie oben erwähnt, im AHG. Gem Art 23 Abs. 1 B-VG haften der Bund, die Länder, die Bezirke, die Gemeinden und die sonstigen Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts für den Schaden, den sie als ihre Organe handelnden Personen in Vollziehung der Gesetze durch ein rechtswidriges Verhalten, wem auch immer, zugefügt haben. Der Schaden ist stets ausschließlich in Geld zu ersetzen.<sup>317</sup>

„In Vollziehung der Gesetze“ bedeutet, dass nur Akte der Rechtsprechung und der Hoheitsverwaltung in den Anwendungsbereich der Amtshaftung fallen. Bei Durchführung eines Erörterungstermines gem § 269 Abs. 3 BAO kann mE nach auf jeden Fall Hoheitsverwaltung angenommen werden.

---

<sup>313</sup> VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022.

<sup>314</sup> VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022.

<sup>315</sup> VwGH 30.6.2005, 2004/16/0276.

<sup>316</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 108.

<sup>317</sup> *Langheinrich/Ryda*, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317 (320).

§ 1 Abs. 1 AHG verweist auf die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Dadurch greift die Sachverständigenhaftung gem § 1299 ABGB. Gemäß dieser Norm darf jedermann darauf vertrauen, dass Personen, die einen besonders qualifizierten Beruf ausüben, auch die entsprechenden Fähigkeiten aufweisen.<sup>318</sup> Dabei bestimmen die typischen und objektiv festlegbaren Kenntnisse den Sorgfaltsmaßstab. Es ist der Leistungsstandart heranzuziehen, der von der jeweiligen Berufsgruppe erwartet werden kann.<sup>319</sup> Eine sachverständige Person hat gem § 1300 ABGB auch für bloß leichte Fahrlässigkeit einzustehen. Liegt eine falsche Auskunft vor<sup>320</sup>, bildet das ein rechtswidriges Verhalten. Da die Mitarbeiter einer Abgabenbehörde über besondere Kenntnisse im Abgabenrecht verfügen, sind sie jedenfalls als Sachverständige iSd § 1299 ABGB zu qualifizieren. Daraus kann meiner Meinung nach der Schluss gezogen werden, dass der Schadenersatz auch bei einer vertretbaren Rechtsansicht, die erst danach als unrichtig beurteilt wird, besteht, da die Behörde aufgrund der Sachverständigenhaftung bereits für bloß leicht fahrlässiges Verhalten zur Haftung herangezogen werden kann.

Hingegen hat die Behörde nach der Rechtsprechung des OGH, wenn es sich bei der Auskunft um eine vertretbare Rechtsauffassung und somit um eine vertretbare Rechtsauslegung oder Rechtsanwendung handelt, nicht für den Schaden einzustehen.<sup>321</sup>

### 6.3 Der Vertrauensschaden

Setzt der Abgabepflichtige seinen Anspruch auf Nachsicht aufgrund einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch, oder wird seiner Amtshaftungsklage auf Schadenersatz stattgegeben, ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, den nachsichtsrelevanten Betrag oder den dem Abgabepflichtigen entstandenen Schaden

---

<sup>318</sup> *Langheinrich/Ryda*, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317 (330).

<sup>319</sup> *Langheinrich/Ryda*, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317 (330).

<sup>320</sup> Meiner Meinung nach darf die Rspr des OGH zur Auskunftserteilung auch auf die Vereinbarungen bei einem Erörterungstermin angewendet werden, da die Behörde während eines Erörterungstermines eine Art Auskunft erteilt. Sie teilt dem Abgabepflichtigen nämlich mit, mit welchem Inhalt sie den angefochtenen Bescheid mit einem neuen ersetzt.

<sup>321</sup> *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht (2003), 116, unter Verweis auf OGH 26.6.2001, 1 Ob 105/01z, unter Verweis auf 1 Ob 60/98z.

zu definieren und zu berechnen. In den Richtlinien des **BMF** zum Grundsatz von Treu und Glauben<sup>322</sup> wird beschrieben, aus was sich der Vertrauensschaden errechnet. Die Erklärungen dazu sind zwar zu dem Fall ausgeführt, in dem die Abgabenbehörde eine falsche Auskunft im Zuge eines Auskunftersuchens erteilt hat, doch darf man sich bei diesen Richtlinien meiner Meinung nach auch für den Schadenersatz des Abgabepflichtigen, der auf die Einigung, die während eines Erörterungstermines gem § 269 Abs. 3 BAO zustande gekommen ist, vertraut hat und dessen Vertrauen enttäuscht wurde, anlehnen. Es liegt eine Art Auskunft seitens der Abgabenbehörde vor, nämlich die Auskunft, wie sie den Sachverhalt des Abgabepflichtigen zu behandeln gedenkt.

Der „Vertrauensschaden“ bestimmt der BMF wie folgt: „Der nachsichtsrelevante Betrag ist die Differenz zwischen jener Abgabenschuld, die sich aus dem im Vertrauen auf die Auskunft gesetzten Verhalten ergibt und der Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm eine richtige Auskunft erteilt worden wäre.“<sup>323</sup> Das bedeutet, dem Abgabepflichtigen wird die Abgabenschuld niemals vollkommen erlassen. Ersetzt wird nur der Schadensbetrag, der durch Dispositionen aufgrund des erlangten Vertrauens entstanden ist. Der BMF versteht als nachsichtsrelevantes Verhalten nicht nur die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des abgabenrelevanten Sachverhaltes, (wie z. B. die Anschaffung eines PKW mit der falschen Auffassung, der ganze Betrag wäre als Betriebsausgabe absetzbar) sondern es sind auch andere wirtschaftliche Dispositionen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, die er bei einer korrekten Auskunft gesetzt hätte.

Das erläutert der BMF mit folgendem Beispiel: Ein Abgabepflichtiger erfährt erst im Nachhinein, dass seine Umsatzsteuerschuld höher als bisher angenommen ist. Nun wird untersucht, ob er z. B. in Kenntnis seiner höheren Abgabepflicht die Mehrbelastung auf seine Kunden übergewälzt hätte, indem er seine Waren etwa teurer verkauft hätte, oder er aufgrund der höheren Abgabenschuld z. B. ein paar seiner

---

<sup>322</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben.

<sup>323</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 3. Auskünfte, andere Amtshandlungen.

Arbeitnehmer gekündigt oder eine Standortverlegung vorgenommen oder einen Standort geschlossen hätte.<sup>324</sup>

## **6.4 Exkurs: Schätzung gem § 184 BAO im Vergleich zum Erörterungstermin**

In diesem Kapitel möchte ich das Rechtsinstitut der „Schätzung gem § 184 BAO mit jenem des Erörterungstermines gem § 269 Abs. 3 BAO vergleichen. Gem § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 *leg cit* ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil davon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.<sup>325</sup> Es kommt insbesondere dann zur Schätzung, wenn es, objektiv betrachtet, schier unmöglich ist, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Dabei sind bloße Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur, deren Überwindung Mühe kostet, für eine Schätzung nicht ausreichend.<sup>326</sup>

Nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>327</sup> besteht im Schätzungsverfahren eine Mitwirkungspflicht der Partei. Außerdem hat die Behörde, bevor sie einen bestimmten Sachverhalt im Rahmen einer Schätzung annimmt, die Partei zu hören.

Die Entscheidung des Gesetzgebers, der Behörde bei Vorliegen eines vollkommen unklaren Sachverhalts das Instrument der Schätzung in die Hand zu geben, erinnert an die Möglichkeit der Behörde, die Partei gem § 269 Abs. 3 BAO zur Erörterung der Sach- und Rechtslage zu laden.

Auch der Erörterungstermin dient dazu, dem materiell richtigen Sachverhalt mithilfe des Abgabepflichtigen so weit wie möglich zum Vorschein zu verhelfen und sich dabei auf

---

<sup>324</sup> Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, 3. Auskünfte, andere Amtshandlungen.

<sup>325</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 184 Tz 1, unter Verweis auf *Ellinger/Wetzel*, BAO, 119.

<sup>326</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 184 Tz 6, unter Verweis auf *Stoll*, BAO, 1912 und u.a. VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022.

<sup>327</sup> VwGH 17.10.1991, 91/13/0090; 19.3.2008, 2008/15/0017.

die Art der rechtlichen Behandlung bestimmter, noch unklarer Sachverhaltsfragen im Detail zu einigen.

Ebenso wie bei einer Schätzung darf die Abgabenbehörde in einem Erörterungstermin nicht über die Pflicht zur Zahlung der Steuer als solche verhandeln, sondern lediglich z. B. über die Bemessungsgrundlage oder die Fälligkeit. In beiden Fällen wird die Partei gehört und die Abgabenbehörde verhandelt mit dem Abgabepflichtigen über die Sach- und Rechtslage. Das Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen, das heißt den tatsächlichen Gegebenheiten, möglichst nahe zu kommen.<sup>328</sup> Die Durchführung eines Erörterungstermins unterscheidet sich zum Verfahren einer Schätzung vor allem dahingehend, dass nicht von vornherein alles „unklar“ ist. Im Sinne der Erforschung der materiellen Wahrheit legen sich die Parteien nur auf bestimmte, konkrete Besteuerungsgrundlagen fest.

Aus diesem Grund ist es umso fragwürdiger, dem Abgabepflichtigen im Hinblick auf die Einigung in einem Erörterungstermin keine verbindliche Zusage geben zu dürfen, jedoch im Falle einer Schätzung schon. Meiner Meinung nach sollte, wenn sich der Abgabepflichtige auf die Abmachung in einem Schätzungsverfahren verlassen darf, das **erst recht** bei nach einer Einigung gem § 269 Abs. 3 BAO gelten.

Ein weiteres Argument dafür, eine Bindung seitens der Abgabenbehörde nach einem Erörterungstermin festzulegen ist der Unterschied des „Maßes an Ungenauigkeit“ zwischen den beiden Verfahren. Es liegt nämlich in der Natur der Sache, dass die Ungenauigkeit der Sachverhaltsermittlung nach einem Erörterungstermin weit kleiner ist, als die bei einer Schätzung. Nur wer vermutet, dass die Abgabenbehörde dem wahren Sachverhalt bei einem Erörterungstermin nicht nahe kommt, erteilt einer Bindungswirkung eine Absage.

---

<sup>328</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 184 Tz 3, unter Verweis auf u.a. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122.

## **7 RECHTSSCHUTZ GEGEN EINEN BESCHLUSS ODER EIN ERKENNTNIS DES BFG**

Ebenso wie das Verfahren vor den Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten reformiert wurde, kam es auch zu einer umfassenden Änderung im Bereich des Verfahrens vor dem VwGH und dessen Zugangsmöglichkeit. Gleichzeitig kam es auch zu einer Anpassung im Bereich des Rechtsschutzes vor dem VfGH. Im Folgenden zeige ich das Verfahren für den Rechtsschutz gegen einen Beschluss oder ein Erkenntnis des BFG auf.

### **7.1 Revision an den Verwaltungsgerichtshof**

Bei den Zugangsmöglichkeiten zum VwGH ist in erster Linie zwischen der ordentlichen und der außerordentlichen Revision zu unterscheiden. Hat es ein Beschwerdeführer geschafft, seinen Fall vor den VwGH zu bringen, kommt es bezüglich des Verfahrenslaufs darauf an, ob der VwGH formal oder materiell entscheidet. In den folgenden Punkten möchte ich darüber einen straffen Überblick vermitteln:

#### **7.1.1 Allgemeines**

Vorweg sei gesagt, dass die frühere Bescheidbeschwerde an den VwGH seit dem 1. 1. 2014 den Namen „Revision“ trägt. Die mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits - Novelle 2012 einhergehenden Änderungen führten auch zu Auswirkungen auf den höchstgerichtlichen Rechtsschutz.<sup>329</sup> Der VwGH erkennt zum einen über Revisionen gegen Erkenntnisse eines Verwaltungsgerichtes (Art 133 Abs.1 Z 1 B-VG) und zum anderen gegen Beschlüsse des Verwaltungsgerichtes. Ferner entscheidet der VwGH auch über Fristsetzungsanträge gem Art 133 Abs. 1 Z 2 B-VG und über bestimmte Arten von Kompetenzkonflikten gem Art 133 Abs. 1 Z 3 B-VG (z. B. über Kompetenzkonflikte zwischen Verwaltungsgerichten oder einem Verwaltungsgericht und sich selbst.

---

<sup>329</sup> Köhler, Der Zugang zum VwGH in der zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit, ecolex 2013, 589 (589 ff.)



Revision darf erheben, wer durch das Erkenntnis oder den Beschluss in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. (Art 133 Abs. 1 Z 1 und 9 B-VG).<sup>330</sup>

Der VwGH soll nicht mehr sämtliche Entscheidungen kontrollieren müssen, sondern sich zu einem Höchstgericht entwickeln, dessen Fokus gemäß Art 133 Abs 4 B-VG auf der Lösung von **Rechtsfragen** liegt, denen **grundsätzliche Bedeutung** zukommt.<sup>331</sup>

Dies führt zu einer starken Einschränkung der Möglichkeit des Einzelnen, den VwGH anrufen zu können. Einer Rechtsfrage kommt insbesondere dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis oder der Beschluss von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich behandelt wird. Großteils wird ein Rechtsschutz nur noch mehr von den Verwaltungsgerichten zur Verfügung gestellt. Das Ziel dabei ist, den VwGH zu entlasten, um ihm vorwiegend Rechtsentwicklungsaufgaben und die Verwirklichung von Rechtseinheit und Rechtssicherheit zu überlassen. Umgesetzt wurde dieses neue Rechtsschutzmodell dadurch, dass bereits auf der ersten Ebene die Verwaltungsgerichte entscheiden, ob ein Rechtsmittel, d.h. eine Revision an den VwGH, zulässig ist oder nicht. Das bedeutet, das Verwaltungsgericht hat es nun grundsätzlich selbst in der Hand, ob der VwGH mit der Sache beschäftigt wird.<sup>332</sup> Verneint das Verwaltungsgericht die Zulässigkeit einer ordentlichen Revision, kann diese Entscheidung nicht gesondert angefochten werden (Art 144 Abs. 5 B-VG). Es muss eine sog. außerordentliche Revision eingebracht werden, die die Funktion einer Zulassungsbeschwerde hat. Der VwGH entscheidet dann selbst über die Zulassung der Revision, ohne an die Gründe des Verwaltungsgerichts gebunden zu sein.

Im VwGG wurde das Verfahren als kontradiktorisches ausgestaltet. Der Betroffene und die Behörde, die vor dem Verwaltungsgericht belangt war, stehen sich gegenüber. Man würde meinen, dass im Verfahren vor dem VwGH das nunmehrige Verwaltungsgericht „belangt“ ist. Diesem kommen jedoch keine Parteirechte zu, sondern nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dieser Position ergeben.<sup>333</sup>

Im Verfahren dürfen die Parteien ihre Sache grundsätzlich selbst führen, sie können sich jedoch auch z. B. von einem Rechtsanwalt, oder in „Abgaben- und

---

<sup>330</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 342.

<sup>331</sup> ErlRV 1618 BlgNR 24. GP, 17.

<sup>332</sup> *Pinetz/Zeiler*, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabenverfahren, SWK 2013, 1297 (1298).

<sup>333</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 362.

Abgabenstrafsachen“ durch einen Steuerberater oder einen Wirtschaftsprüfer vertreten lassen (§ 23 Abs. 1 VwGG). Allerdings hat die Einbringung einer Revision, eines Fristsetzungsantrages, eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens oder einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zwingend durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt oder in „Abgaben- und Abgabenstrafsachen“ durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer zu erfolgen (§ 24 Abs. 2 VwGG).

### 7.1.2 Ordentliche Revision

Entscheidet das Verwaltungsgericht, dass eine Revision zulässig ist, kann der Revisionswerber eine ordentliche Revision erheben. Revision legitimiert ist gem Art 133 Abs. 6 B-VG derjenige, der die Verletzung einfachgesetzlich gewährleisteter subjektiver Rechte behauptet. Daneben kommt auch der belangten Behörde bei einer Amtsrevision oder der Gemeinde in Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches gem Art 119 Abs. 9 B-VG Revisionslegitimation zu.

Gem § 30 Abs. 1 VwGG entfaltet die Erhebung einer Revision grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung. Dies kann nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 VwGG mit Beschluss zuerkannt werden, und zwar, wenn keine zwingenden öffentlichen Interessen entgegenstehen und die Nichtzuerkennung der aufschiebenden Wirkung für den Revisionswerber einen unverhältnismäßig großen Nachteil bewirken würde. Der Beschluss über die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung wirkt ex nunc. Das bedeutet, bereits gesetzte Akte müssen nicht zurückgenommen werden.

Der Beschwerdeführer hat die Revision innerhalb von sechs Wochen beim Verwaltungsgericht einzubringen und zu behaupten, in seinen Rechten verletzt zu sein. In weiterer Folge prüft das Verwaltungsgericht die Revisionslegitimation, die fristgerechte Einbringung und ob bereits res iudicata (d.h. eine bereits entschiedene Sache) vorliegt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es nicht zu einer Zurückweisung der Revision gem § 30a Abs.1 VwGG.

In einem weiteren Schritt untersucht das Verwaltungsgericht die korrekte Einhaltung der notwendigen Form- und Inhaltserfordernisse, ansonsten beauftragt es den Beschwerdeführer gem § 30a Abs. 2 VwGG mit einer Mängelbeseitigung. Ist alles in Ordnung, kommt es zur Ausfertigung der Revision samt Beilagen an alle anderen Parteien und zur Aufforderung der anderen Parteien zur Revisionsbeantwortung binnen

einer mit höchstens acht Wochen festzusetzenden Frist gem § 30a Abs.4 VwGG. Danach wird nach Ablauf der Frist zur Revisionsbeantwortung diese allen anderen Parteien zugestellt und schließlich die Revision und Revisionsbeantwortung samt Beilagen unter Anschluss der Akten des Verfahrens an den VwGH vorgelegt.

Aus der Sicht der Parteien sollte der Zugang zum VwGH bereits im Zeitpunkt der Beschwerde beim Verwaltungsgericht mitbedacht werden, da dem Verwaltungsgericht nun eine gewichtige Rolle im Hinblick auf die Zulassung der Revision zukommt. Damit empfiehlt es sich, schon zu Beginn des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht in der Begründung auch auf Ausführungen hinzuweisen, die die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage aufzeigen und eine ordentliche Revision zulässig machen.<sup>334</sup>

Die Regelungen über die Anfechtung von Erkenntnissen sind gem Art 133 Abs. 9 Satz 1 B-VG auf die Beschlüsse der Verwaltungsgerichte sinngemäß anzuwenden. Jedoch schränkte der Gesetzgeber die Möglichkeit der Revisionserhebung bei Beschlüssen noch weiter ein. Die Revision ist gem § 25a Abs. 2 VwGG gegen folgende Beschlüsse nicht zulässig: Beschlüsse des Verwaltungsgerichts, mit denen Revisionen, Anträge auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer Revision, Fristsetzungsanträge, Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens und auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zurückgewiesen werden, Beschlüsse des Verwaltungsgerichts, mit denen Vorlageanträge gem § 30b VwGG als verspätet oder unzulässig zurückgewiesen werden und schließlich Beschlüsse über die Gewährung von Verfahrenshilfe nach § 61 Abs. 2 VwGG.

### 7.1.3 Außerordentliche Revision

Entscheidet sich das Verwaltungsgericht für die Nichtzulassung einer ordentlichen Revision, steht es dem Beschwerdeführer nur mehr frei, eine außerordentliche Revision einzubringen. Es gelten grundsätzlich dieselben Bestimmungen bezüglich der Revisionslegitimation, der Frist und Einbringung, der Wirkungen und einer Vorlage an den VwGH, jedoch mit folgenden Besonderheiten:

Gem § 30a Abs.7 VwGG gilt § 30a Abs. 1 und Abs. 2 VwGG nicht für die außerordentliche Revision. Das Verwaltungsgericht prüft weder die fristgerechte Einbringung noch die Zuständigkeit des VwGH, die Einwendung der entschiedenen

---

<sup>334</sup> *Pinetz/Zeiler*, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabeverfahren, SWK 2013, 1297 (1298).

Sache oder die mangelnde Berechtigung zur Erhebung einer Revision. Es legt ohne jegliche Vorprüfung vor. Daraus ist zu schließen, dass das Verwaltungsgericht weder zur Zurückweisung noch zur Erteilung eines Mängelbehebungsauftrags ermächtigt ist. Ein weiterer Unterschied zum Verfahren bei einer ordentlichen Revision ist, dass nicht das Verwaltungsgericht zur Revisionsbeantwortung beauftragt, sondern dies durch den VwGH erfolgt. Das Verwaltungsgericht stellt ohne weitere Prüfung den anderen Parteien eine Ausfertigung der außerordentlichen Revision samt Beilagen zu.<sup>335</sup> Neben den materiellen Ausführungen zur Rechtssache selbst sind in der Revision vom Rechtsmittelwerber zusätzlich überzeugende Gründe anzuführen, warum, entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichts, die Revision überhaupt zulässig sein soll. Es muss also nicht nur die inhaltliche Unrichtigkeit der Entscheidung entsprechend aufbereitet werden, sondern auch gezeigt werden, dass der Rechtsfrage eine grundlegende Bedeutung zukommt.<sup>336</sup>

### 7.1.4 Entscheidungsfindung durch den VwGH

Genau wie die Verwaltungsgerichte entscheidet der VwGH entweder formal oder meritorisch, das heißt in der Sache selbst. Gem § 62 Abs. 2 VwGG hat der VwGH grundsätzlich jene Vorschriften anzuwenden, die das Verwaltungsgericht anzuwenden hätten. Neu in diesem Zusammenhang ist § 93a BAO, wonach die für Bescheide geltenden Bestimmungen, soweit nichts anderes angeordnet ist, sinngemäß auf in der Sache selbst ergangene Entscheidungen des VwGH anzuwenden sind.

Entscheidet der VwGH **formal**, erlässt er einen **Beschluss**, in dem er die Revision entweder zurückweist oder das Verfahren einstellt. Zur **Zurückweisung** kommt es, wenn nicht alle Prozessvoraussetzungen vorliegen, wenn z. B. eine Frist versäumt wurde, der VwGH nicht zuständig ist oder keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, und zwar in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen. **Eingestellt** wird das Verfahren, wenn der Revisionswerber auf die Entscheidung durch den VwGH verzichtet, einem Verbesserungsauftrag nicht nachkommt oder es zu einer Klaglosstellung durch das Verwaltungsgericht kommt.

---

<sup>335</sup> Grill/Kettisch, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, in Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 103 ff (119).

<sup>336</sup> Pinetz/Zeiler, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabenverfahren, SWK 2013, 1297 (1298).

Eine **materielle** Entscheidungsfindung (§ 42 VwGG) des VwGH endet mit einem **Erkenntnis**, das entweder die Abweisung der Revision, sofern der VwGH eine Verletzung des Revisionswerbers in dessen subjektiven Rechten nicht festzustellen vermag, die Aufhebung eines Rechtsakts unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde (kassatorische Entscheidung) oder eine Entscheidung in der Sache selbst (reformatorische Entscheidung) zum Inhalt hat.

Generell hat der VwGH kassatorisch zu entscheiden, jedoch liegt es in seinem Ermessen, meritorisch zu erkennen, dies insbesondere dann, wenn die Sache entscheidungsreif ist und die Entscheidung in der Sache selbst im Interesse der Einfachheit, Zweckmäßigkeit und Kostenersparnis liegt (§ 42 Abs. 4 VwGG). Bei Entscheidungsreife ist der VwGH nicht zur Entscheidung in der Sache selbst verpflichtet.<sup>337</sup>

Die vom Revisionswerber vorgetragene Revisionspunkte binden den VwGH in seiner Entscheidung (§ 41 Abs. 1 VwGG). (Bei einer Amtsrevision tritt an die Stelle der Revisionspunkte die Erklärung über den Anfechtungsumfang.) Der VwGH ist jedoch innerhalb der geltend gemachten Rechtsverletzungen frei, jeden Revisionsgrund, auch wenn es sich dabei um einen neuen, noch nicht diskutierten rechtlichen Grund handelt, wahrzunehmen.<sup>338</sup> Zusätzlich ist der VwGH auch an den vom Verwaltungsgericht angenommenen Sachverhalt gebunden (§ 41 Abs. 1 VwGG). Er kann jedoch die Entscheidung des Verwaltungsgerichts aufheben, weil der Sachverhalt aktenwidrig angenommen wurde oder in wesentlichen Punkten einer Ergänzung bedarf (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit a und lit b VwGG).<sup>339</sup>

Wenn der VwGH die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes auf die Rechtmäßigkeit seines Inhaltes überprüft, ist er gem Art 130 Abs. 3 B-VG nicht dazu befugt, sein eigenes Ermessen an das des Gerichtes zu setzen. Bei Ermessensentscheidungen beschränkt sich die Überprüfung durch den VwGH darauf, ob vom eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht

---

<sup>337</sup> *Grill/Kettisch*, Das Verfahren vor dem VwGH, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 103 ff (136).

<sup>338</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 425.

<sup>339</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 426.

wurde, oder ob dies in Form einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmissbrauches nicht der Fall gewesen ist.<sup>340</sup>

Im Verfahren vor dem VwGH besteht ein **Neuerungsverbot**. Dies stellt, genauso wie die Einschränkung der Ermessenentscheidung, einen wesentlichen Unterschied zum Verfahren vor den Abgabenbehörden und den Verwaltungsgerichten dar. Tatsachen Beweise, Rechtsausführungen oder Sachverhaltsfeststellungen, die nicht schon im vorangegangenen Verfahren geltend gemacht wurden, werden vom VwGH nicht mehr berücksichtigt. Grund dafür ist § 41 Abs. 1 VwGG, der bestimmt, dass der VwGH nur aufgrund des von der vorgelagerten Instanz angenommenen Sachverhaltes prüft.

### 7.2 Bescheidbeschwerde an den VfGH

Ebenso wie nach der bis 1. 1. 2014 geltenden Rechtslage steht es dem Beschwerdeführer offen, wegen Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten durch eine Entscheidung der Verwaltungsgerichte Bescheidbeschwerde zu erheben. Zu beachten ist, dass das Wort „Bescheidbeschwerde“ bleibt, und nicht, so wie vor dem VwGH durch die Bezeichnung „Revision“ ersetzt wurde.

#### 7.2.1 Allgemeines

Gem Art 144 Abs. 1 B-VG erkennt der VfGH über Beschwerden gegen Erkenntnisse und (bestimmte) Beschlüsse<sup>341</sup> der Verwaltungsgerichte, soweit der Beschwerdeführer durch sie in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, einer gesetzwidrigen Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Es reicht, wenn die Verletzung „denkmöglich“ ist und vom Beschwerdeführer

---

<sup>340</sup> Grill/Kettisch, Das Verfahren vor dem VwGH, in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 103 ff (133).

<sup>341</sup> Nach Art 144 Abs. 5 B-VG darf jedoch die Beschwerde nicht den Ausspruch eines Verwaltungsgerichtes über die Zulässigkeit einer Revision zum Inhalt haben.

behauptet wird. Der Beschwerdeführer hat also die Voraussetzung der Beschwer zu erfüllen.<sup>342</sup>

### 7.2.2 Verfahrensrechtliche Ausgestaltung

Soweit das B-VG oder das VfGG keine einschlägigen Regelungen treffen, ist im Verfahren vor dem VfGH gem § 35 VfGG subsidiär die ZPO anzuwenden.

Die Frist einer Bescheidbeschwerde an den VfGH beträgt sechs Wochen und beginnt durch die Zustellung der angefochtenen Entscheidung, bei bloß mündlicher Verkündung jedoch durch diese (§ 82 Abs. 1 VfGG).

Im Gegensatz zum Verfahren vor dem VwGH, besteht im Verfahren vor dem VfGH stets Vertretungszwang (§ 24 VfGG).<sup>343</sup>

Von sich aus bewirkt die Erhebung einer Bescheidbeschwerde an den VfGH keine aufschiebende Wirkung. Sie kann aber auf Antrag zuerkannt werden, wenn keine zwingenden öffentlichen Interessen entgegenstehen und ein vorzeitiger Vollzug des Erkenntnisses oder des Beschlusses nach umfassender Interessensabwägung für den Beschwerdeführer mit einem unverhältnismäßigen Nachteil verbunden wäre (§ 85 Abs. 2 VfGG).

Belangte Behörde ist das Verwaltungsgericht, Beschwerdegegner jedoch diejenige Verwaltungsbehörde, die vor dem Verwaltungsgericht belangt war (§ 83 Abs. 1 VfGG).<sup>344</sup>

Für die Entscheidung durch den VfGH ist der Zeitpunkt der Sach- und Rechtslage bei der Entscheidung durch das Verwaltungsgericht maßgeblich.

### 7.2.3 Erledigungsarten durch den VfGH

Ist die Bescheidbeschwerde unzulässig oder verspätet, oder bleibt ein vom VfGH gestellter Mängelbehebungsauftrag wegen eines Form- und Inhaltmangels unerfüllt, **weist** der VfGH die Beschwerde **zurück**.

---

<sup>342</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 462, unter Verweis auf VfSlg 19.279/2010 uva.

<sup>343</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 470.

<sup>344</sup> *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 496.

Eine Beschwerde ist unzulässig, wenn sie z. B. nicht gegen eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichts gerichtet ist, wenn der Beschwerdeführer durch die Entscheidung, die er bekämpft, überhaupt nicht in seiner Rechtssphäre verletzt wurde oder die behauptete Rechtsverletzung nicht denkmöglich ist.<sup>345</sup>

Verspätet ist die Beschwerde etwa dann, wenn der Beschwerdeführer die sechswöchige Beschwerdefrist nicht eingehalten hat.<sup>346</sup>

**Eingestellt** wird das Verfahren bei formeller oder materieller Klaglosstellung sowie bei einer Zurückziehung der Beschwerde.

Ist die Beschwerde inhaltlich unbegründet, **weist** sie der VfGH als unbegründet **ab**.<sup>347</sup>

Liegt allerdings eine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte des Beschwerdeführers vor, oder wurde er wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen sonstigen Rechten beeinträchtigt, ist die Bescheidbeschwerde inhaltlich begründet, kommt es folglich seitens des VfGH zur Stattgebung der Beschwerde. In einem solchen Fall **hebt** der der VfGH die Entscheidung des Verwaltungsgerichts **auf** (Kassation). Im Gegensatz zum VwGH ist der VfGH nämlich nicht befugt, reformatorisch, also in der Sache selbst zu entscheiden.<sup>348</sup>

---

<sup>345</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 516.

<sup>346</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 516.

<sup>347</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 517.

<sup>348</sup> *Kneihs/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013) Tz 518.



## 8 ZUSAMMENFASSUNG

Seit dem 1. 1. 2014 wurde mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012 (BGBl I 2012/51) eine Verwaltungsgerichtsbarkeit eingeführt, nicht zuletzt aufgrund des internationalen Drucks, dem Normunterworfenen nach dem behördlichen Verfahren direkt einen gerichtlichen Rechtsschutz zu gewährleisten.

Der administrative Instanzenzug wurde weitgehend abgeschafft. Im Abgabenverfahren entscheidet nun das Bundesfinanzgericht (**BFG**) in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, soweit sie unmittelbar von den Abgabenbehörden des Bundes besorgt werden, als erste Instanz im gerichtlichen Verfahren. Das abgabenbehördliche Verfahren und das Rechtsschutzverfahren sind einheitlich in der BAO geregelt; die Organisation des BFG ist im Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) normiert.

Die Abgabenbehörde hat die vom Abgabepflichtigen zu zahlende Steuer zu ermitteln, festzusetzen und zu erheben. Ist der Abgabepflichtige jedoch mit seiner steuerlichen Veranlagung nicht zufrieden, steht ihm das Rechtsmittel der **Bescheidbeschwerde** gem **§§ 243 ff BAO** offen. Die BAO sieht vor, dass die Abgabenbehörde, von ein paar gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen abgesehen, **zwingend** eine **Beschwerdevorentscheidung** zu erlassen hat. Bevor der angefochtene Bescheid vom BFG überprüft wird, bekommt die Abgabenbehörde noch einmal die Gelegenheit, ihre Entscheidung selbst zu überprüfen. Durch diese bedeutend starke „Eigenreflexion“ der Behörde soll das BFG entlastet und zu einer Verbesserung der Verwaltungsökonomie beigetragen werden. Das zeigt auf, dass dem Abgabepflichtigen vorerst nun doch nicht gleich ein gerichtlicher Rechtsschutz zusteht.

Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann der Beschwerdeführer das Rechtsmittel des **Vorlageantrages gem § 264 Abs. 1 BAO** einbringen. Die Abgabenbehörde erstellt einen „Vorlagebericht“, durch den das Gericht insbesondere durch eine Darstellung des Sachverhaltes, die Nennung der Beweismittel und einer Stellungnahme der Behörde einen raschen Überblick bekommt. Mit Erhebung eines Vorlageantrages geht die Entscheidungsbefugnis von der Abgabenbehörde auf das BFG über, nicht jedoch die **Ermittlungsbefugnis**. Das ergibt sich einerseits aus der Möglichkeit der Abgabenbehörde, noch **vor** der Vorlage an das BFG erforderliche Ermittlungsschritte setzen zu dürfen, und andererseits aus der Befugnis des Gerichts die belangte oder irgendeine Abgabenbehörde mit Ermittlungen zu beauftragen. Interessant ist dies vor dem Hintergrund des **§ 300 BAO**, der ausdrücklich ein gleichzeitiges Tätigwerden

seitens der Abgabenbehörde und des Gerichts verbietet. Dadurch kann es zu gewissen „Grenzverschiebungen“ zwischen dem behördlichen und dem gerichtlichen Verfahren kommen.

Der Gesetzgeber hat durch das Rechtsinstitut des **Erörterungstermines** gem § 269 Abs. 3 BAO eine Option geschaffen, den Rechtsstreit vorzeitig zu beenden. Gem § 269 Abs. 3 BAO darf das Gericht die Abgabenbehörde und den Beschwerdeführer zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites laden. Dort, wo bestimmte Sachverhaltselemente einer weiteren Klärung bedürfen, kann diese Art der Zusammenarbeit der Parteien ein effizientes Mittel für eine schnelle und wahrheitsgetreue Veranlagung sein. Nach den Gesetzesmaterialien entfaltet die in einem Erörterungstermin zustande gekommene Einigung jedoch keinerlei Bindungswirkung. Es wird daher untersucht, inwieweit der Abgabepflichtige einen Anspruch auf Durchsetzung des im Erörterungstermin Vereinbarten erlangen kann. Von vornherein scheinen Vereinbarungsmöglichkeiten zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen in Widerspruch zum Legalitätsprinzip gem Art 18 B-VG zu stehen, da ausschließlich das Gesetz die Handlungsmaxime der Behörde sein soll. Weiters liegt unserem Verfahren, resultierend aus dem Prinzip der „Geschlossenheit des Rechtsquellensystems“, auch eine „Geschlossenheit des Rechtsschutzsystems“ zugrunde. In Österreich knüpft der Rechtsschutz bei individuellen Erledigungsarten seitens der Behörde einzig an den Bescheid an. Handlungen, die dem Bescheidbegriff nicht zuordenbar sind, unterliegen nicht dem dafür vorgesehen Rechtsschutzsystem.

Das Problem, welches dem Erörterungstermin zugrunde liegt, ist mE nach die „Nichterlassung eines Bescheides“ über die zustande gekommene Vereinbarung. Eine Lösung könnte zukünftig in § 300 BAO Abs. 3 liegen. § 300 BAO kann als ein verfahrensrechtliches Mittel gesehen werden, die Einigungen, die die Parteien während eines Erörterungstermines treffen, umzusetzen. In den Fällen, in denen kein Bescheid gem § 300 BAO erlassen wird, muss eine andere Rechtsgrundlage für eine Bescheiderlassung herangezogen werden. Meiner Einsicht nach bieten sich dafür die §§ 92 Abs. 1 iVm 269 Abs. 3 BAO an. Gem § 92 Abs. 1 lit b sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen. Der Erörterungstermin dient nämlich u.a. dazu, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festzustellen.

Ein anderer Weg, durch den der Abgabepflichtige in bestimmten Fällen seinen Anspruch auf Durchsetzung seiner erlangten Position erlangen kann, bildet der

„**Grundsatz des Treu und Glaubens**“. Der gutgläubige Abgabepflichtige sollte auf die Richtigkeit des behördlichen Handelns vertrauen dürfen. Zur Durchsetzung des Grundsatzes von Treu und Glauben steht nicht das ordentliche Rechtsmittelverfahren zur Verfügung, sondern einerseits die Regelung der Nachsicht gem § 236 BAO im Falle einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit, und andererseits das Rechtsinstitut der Amtshaftungsklage gem Art 23 B-VG. Dadurch erhält der Abgabepflichtige den Schadensbetrag ersetzt, der durch Dispositionen aufgrund des erlangten Vertrauens entstanden ist (**Vertrauensschaden**).

Gegen einen Beschluss oder ein Erkenntnis des BFG steht dem Beschwerdeführer, wenn er eine Verletzung seiner einfachgesetzlich gewährleisteten subjektiven Rechte behauptet, die Erhebung einer Revision gem Art 133 B-VG an den VfGH offen, dessen Zugangsmöglichkeit seit dem 1. 1. 2014 allerdings nur mehr sehr eingeschränkt möglich ist. Daneben hat der Beschwerdeführer die Möglichkeit, bei Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleister Rechte Bescheidbeschwerde gem Art 144 B-VG an den VfGH zu erheben.

## LITERATUR

### Monographien, Kommentare

*Berka*, Verfassungsrecht, 3. Auflage, Wien 2010.

*Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 7. Auflage, Wien 2014.( in Druck)

*Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht, Frankreich als Inspiration für Österreich? Wien Graz 2002.

*Ehrke- Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Wien 2013.

*Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht, Wien 2003.

*Ehrke-Rabel/Merli*, Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit, Wien 2014.

*Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren, Wien 2013.

*Holoubek*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, Wien 2004.

*Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, Wien 2013.

*Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Wien 2011.

*Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren Wien 2013.

*Leitner*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem Finanzstrafgesetz, Wien 2001.

*Rechberger/Simotta*, Grundriss des österreichischen Zivilprozessrechts – Erkenntnisverfahren, 8. Auflage, Wien 2010.

*Ritz*, Bundesabgabenordnung – Kommentar, 5. Auflage, Wien 2014.

*Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 1. Auflage, Wien 2013.

*Stoll*, BAO-Handbuch, Wien 1980.

*Walter/Kolonovits/Muzak/Stöger*, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrenrechts, 9. Auflage, Wien 2011.

### Artikel in Zeitschriften

Auskünfte zu sachverhaltsbezogenen Anfragen, ÖStZ 2012, 585.

*Ehrke-Rabel*, Die Haftung von Wirtschaftstreuhandern, Rechtsanwälten, Notaren für die Abgabenschulden ihrer Mandanten nach § 9 Abs 2 BAO, ÖStZ 2012, 546

*Ehrke-Rabel/ Ritz*, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659.

*Fellner*, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005/36, S 986.

*Fischerlehner*, Rechtsmittelverfahren bei Gemeindeabgaben, RFG 2013, 104.

*Köhler*, Der Zugang zum VwGH in der zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit, ecolex 2013, 589.

*Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO- Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44.

*Langheinrich/Ryda*, Der Erörterungstermin, FJ 2004, 169.

*Langheinrich/Ryda*, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317.

*Leiss*, Reform ist zu würdigen, aber Gemeinde - Bedenken bleiben, Kommunal: Recht&Verwaltung, 26.

*Müller*, Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK 2011/34/35, T 244.

*Pinetz/Zeiler*, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabenverfahren, SWK 2013, 1297.

*Reger*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2005, 490.

*Storr*, Das Verfahrensrecht für die zukünftigen Verwaltungsgerichte, ZfV 2012, 911.

*Werndl*, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499.

## **Erlässe**

Erllass des BMF vom 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03, Richtlinien zur Akteneinsicht gem § 90 BAO, AÖF 2004/14.

Erllass des BMF vom 6.4.2006, BMF – 010103/0023 – VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben.

## JUDIKATUR

### Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes:

VwGH 20.11.1964, 2234/63,  
VwGH 5.11.1981, 16/2814/80,  
VwGH 5.11.1981, 16/2909/80,  
VwGH 13.9.1982, 82/12/0011,  
VwGH 14.12.1982, 82/14/0036,  
VwGH 21.3.1985, 83/16/0110; 85/16/0026,  
VwGH 14.4.1986, 84/15/221,  
VwGH 4.9.1986, 86/16/0080,  
VwGH 3.11.1986, 85/15/0270,  
VwGH 1.12.1987, 86/16/0122,  
VwGH 15.12.1988, 88/16/142, 143,  
VwGH 8.2.1989, 87/13/0141,  
VwGH 8.11.1989, 86/13/0164,  
VwGH 14.03.1990, 89/13/0115,  
VwGH 19.3.1990, 88/12/0103,  
VwGH 4.4.1990, 89/13/0190,  
VwGH 26.6.1990, 89/14/0122,  
VwGH 4.7.1990, 89/15/0095,  
VwGH 22.4.1991, 90/15/0007,  
VwGH 14.8.1991, 89/17/0174,  
VwGH 17.10.1991, 91/13/0090,  
VwGH 9.12.1992, 91/13/0204,  
VwGH 28.5.1993, 93/17/0049,  
VwGH 1.7.1993, 90/17/0116,  
VwGH 21.10.1993, 91/15/0005,  
VwGH 11.12.1993, 94/13/0070,  
VwGH 23.2.1994, 92/15/0159,  
VwGH 18.3.1994, 91/07/0144,  
VwGH 25.3.1994, 92/17/0298,

VwGH 27.6.1994, 93/16/0001,  
VwGH 14.7.1994, 91/17/0170,  
VwGH 26.1.1995, 92/16/0145,  
VwGH 28.2.1995, 94/14/0157,  
VwGH 28.6.1995, 89/16/0014,  
VwGH 25.10.1995, 93/15/0119,  
VwGH 19.12.1995, 95/20/0700, 0702  
VwGH 24.4.1996, 93/13/0076,  
VwGH 25.4.1996, 96/16/0068,  
VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209,  
VwGH 22.11.1996, 92/17/0207,  
VwGH 18.12.1996, 94/15/0151,  
VwGH 20.4.1998, 97/17/0131, 0132, 0218, 0219,  
VwGH 28.10.1998, 97/14/0086,  
VwGH 25.11.1999, 99/15/0136,  
VwGH 16.12.1999, 97/16/0064,  
VwGH 30.3.2000, 97/16/0189,  
VwGH 26.6.2000, 96/17/0242,  
VwGH 20.12.2000, 98/13/0236,  
VwGH 30.1.2001, 2000/14/0139,  
VwGH 5.4.2001, 98/15/0158,  
VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043,  
VwGH 7.6.2001, 98/15/0065,  
VwGH 28.11.2001, 97/13/0138,  
VwGH 26.2.2002, 98/13/0013,  
VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606,  
VwGH 20.3.2002, 99/15/0046,  
VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003,  
VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099,  
VwGH 20.11.2002, 2002/17/0232, 0233,  
VwGH 25.11.2002, 97/14/0013,  
VwGH 26.2.2003, 98/13/0091,  
VwGH 27.2.2003, 99/15/0004,  
VwGH 19.3.2003, 2002/16/0255,

VwGH 23.6.2003, 2002/17/0241, 0242, 0243,  
VwGH 24.2.2004, 99/14/0247,  
VwGH 30.3.2004, 2002/06/0199,  
VwGH 21.4.2004, 2003/13/0093,  
VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022,  
VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022,  
VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151,  
VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179,  
VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077,  
VwGH 11.11.2004, 2004/17/0077,  
VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157,  
VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075,  
VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005,  
VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104,  
VwGH 30.6.2005, 2004/16/0276,  
VwGH 4.8.2005, 2001/17/0158,  
VwGH 25.8.2005, 2004/16/0281,  
VwGH 2.3.2006, 2005/15/0126,  
VwGH 20.4.2006, 2006/15/0097,  
VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111,  
VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064,  
VwGH 19.3.2008, 2008/15/0017,  
VwGH 27.1.2009, 2008/13/0199,  
VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035,  
VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122,  
VwGH 26.7.2010, 95/14/0145,  
VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152,  
VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108,  
VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199,  
VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032,  
VwGH 23.1.2013, 2010/15/0196,  
VwGH 19.3.2013, 2012/15/0021, 0022,  
VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161,  
VwGH 29.8.2013, 2013/16/0050, 0051.



**Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes:**

VfGH 27.6.1988, B 842/88,

VfGH 6.10.1981, G 47/79,

VfGH 2.12.2004, G95/04.

**Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes:**

OGH 26.6.2001, 1 Ob 105/01z,

OGH 29.9.1998, 1 Ob 60/98z.