

Formalentscheidungen in der BAO und im AVG

1. Finanzrechtlicher Rechtsschutz in Österreich

„Rechtsschutz‘ bedeutet aus der Sicht des Staates Gewährleistung der Einhaltung des objektiven Rechtes durch entsprechende Vorsorgen nämlich [...] durch die Rechtsschutzeinrichtungen, vor allem durch prozessförmliche Vorkehrungen, im Abgabenverfahren durch Bereitstellen der Schutzeinrichtungen der ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmittel, aber auch durch die Gewährleistung der Erfüllung des Anspruches auf Entscheidung, somit durch die Normierung der Entscheidungspflicht.“² Rechtsschutz impliziert den Schutz subjektiver Interessen des Steuerpflichtigen; die Bedeutung des finanzrechtlichen Rechtsschutzes als Ausfluss des rechtsstaatlichen Elements geht aber darüber hinaus. Die BAO differenziert zwischen dem „ordentlichen Rechtsmittel“ der Berufung (§§ 243 ff BAO) und den „sonstigen Maßnahmen“ der Abänderung, der Zurücknahme und Aufhebung der Bescheide von Amts wegen, der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§§ 293 ff BAO).³ Gesetzessystematisch sind die „sonstigen Maßnahmen“ dem Rechtsschutz zugeordnet. Unter dem Aspekt der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich im Rahmen der „sonstigen Maßnahmen“ eine Abänderung der Verwaltungsakte zu Ungunsten der Steuerpflichtigen sachlich rechtfertigen. Rechtsschutz dient nicht nur der Gewährleistung von Individualrechten, sondern auch der Verwirklichung des „objektiven“ Rechts.

1.1. Gang des Abgabenverfahrens

1.1.1. Allgemeines

Das österreichische Abgabenverfahren weist einen zweistufigen Instanzenzug auf. Gegen jegliche Bescheide der ersten Instanz steht dem Steuerpflichtigen gem § 243 BAO das Rechtsmittel der Berufung zur Verfügung. Die Berufung dominiert als einheitliches und universelles Rechtsmittel das Abgabenverfahrensrecht.⁴ Ein Antrag auf Entscheidung der zweitinstanzlichen Abgabenbehörde (§ 276 Abs 2 BAO) ist kein eigenständiges Rechtsmittel. Dieser Antrag (Vorlageantrag) richtet sich im Zuge des Berufungsverfahrens gegen eine Berufungserledigung der Abgabenbehörde erster Instanz. Ein zulässiger Vorlageantrag lässt die ursprüngliche Berufung wieder als unerledigt auflieben. Im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht, das Rechtsmittel in den unterschiedlichsten Ausprägungen (Berufung, Rekurs, Beschwerde, Einspruch und Vorstellung) aufweist, kennt die BAO keine verschieden ausgeformten Rechtsschutzinstrumente.

² Stoll, BAO-Kommentar, 2501.

³ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II⁵, Rz 547.

⁴ Vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2504.

Im Berufungsverfahren herrscht kein Neuerungsverbot: „Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird“ (§ 280 BAO). Nota bene: Das kontradiktoriale Verfahren des Zivilprozessrechts ist durch ein Neuerungsverbot in zweiter Instanz gekennzeichnet (§ 482 ZPO). Das Verbot, neue Tatsachen/Beweise/Anbringen erst vor der Rechtsmittelinstanz zu erklären, wirkt der Verfahrensverschleppung durch zögerliches Parteivorbringen entgegen und stärkt die Kontrollfunktion der zweiten Instanz.⁵ Das zweitinstanzliche Abgabenverfahren entspricht seit Einführung des UFS durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz 2001 (AbgRmRefG)⁶ weitgehend den Grundsätzen eines kontradiktorialen Verfahrens. Aber auch in den Verfahren vor dem UFS lehnt der Gesetzgeber ein Neuerungsverbot nach dem Vorbild der ZPO ab. Rechtsrichtigkeit und materielle Gleichbehandlung fordern eine umfassende Berücksichtigung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts. Der Grundsatz der materiellen Wahrheit erlegt den Behörden im Abgabenverfahren die Verpflichtung auf, die „objektive Wahrheit“ zu erheben.⁷ Der materiell wahre Sachverhalt ist von Amts wegen zu berücksichtigen. Es kann nicht darauf ankommen, ob der abgabenrelevante Sachverhalt der Behörde im Verfahren erster oder zweiter Instanz zur Kenntnis gelangt. Daher räumt der Gesetzgeber im Bereich des Abgabenrechtes einem verzögerten Sachvorbringen vor wissentlich unrichtigen Abgabenfestsetzungen den Vorrang ein.⁸

Dem Verwaltungsverfahren insbesondere dem Abgabenverfahren ist eine „Teilrechtskraft“ weitgehend unbekannt. Das Anfechten einzelner Bescheidbestandteile kann daher Auswirkungen auf die restlichen nicht in Streit gezogenen Teile des Bescheides zeitigen. Ficht der Steuerpflichtige einen Bescheid an, so erlangt der Bescheid in seiner Gesamtheit keine Rechtskraft; der Behörde steht es frei, den Bescheid in jede Richtung abzuändern, aufzuheben oder als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs 2 BAO). Da das Abgabenverfahren eine Teilrechtskraft nur in den Fällen der §§ 289 Abs 3 und 295a BAO kennt, ist ein Vorgehen nach dem Motto „Fortes fortuna adiuvat“⁹ für den Abgabepflichtigen nur bedingt empfehlenswert. Einer *reformatio in peius* („Verböserung“/Verschlechterung) im Abgabenverfahren sind außerhalb der §§ 289 Abs 3 und 295a BAO keine gesetzlichen Schranken gesetzt.

⁵ Vgl Beiser, Steuern⁶, 378 f.

⁶ AbgRmRefG, BGBl I 2002/97.

⁷ Vgl Pkt 1.2.1.

⁸ Vgl Beiser, Steuern⁶, 378 f.

⁹ „Dem Mutigen hilft das Glück“ oder übertragen „Wer wagt, gewinnt“.

1.1.2. UFS als Berufungsbehörde

1.1.2.1. Vorlageberechtigtes Gericht iSd Art 234 EGV

Mit seiner Entscheidung in der Rechtssache *Schmid*¹⁰ gab der EuGH den Anstoß für eine Reform des österreichischen Berufungsverfahrens. Der Gerichtshof ver-sagte den Finanzlandesdirektionen (FLD) als Vorläufer des UFS die Eigenschaft eines vorlageberechtigten Gerichts iSd Art 234 EGV. Der EuGH stieß sich vor allem an der institutionellen und funktionalen Verknüpfung von kontrollierender Berufungsbehörde und kontrollierter erstinstanzlicher Behörde.¹¹ Die Mitglieder des Berufungssenates waren zwar in Ausübung ihrer Senatstätigkeit weisungsfrei, ansonsten aber als beamtete, weisungsgebundene Mitglieder der Finanzverwaltung tätig. Diese „Mischverwendung“ beeinträchtigte ua die Eigenschaft der FLD als unabhängiger Dritter. Nach Auffassung des EuGH gelten jedoch nur Einrich-tungen, welche die Position eines unabhängigen Dritten einnehmen als Gerichte iSd Art 234 EGV.¹² Als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH installierte das AbgRmRefG¹³ den UFS als neue Berufungsbehörde im Abgabenverfahren. Mit Urteil vom 26.4.2004 räumte der EuGH jegliche Zweifel über die Gerichtsqualität des UFS aus; er bestätigte die neu geschaffene Berufungsbehörde als vorlagebe-rechtigtes Gericht iSd Art 234 EGV.¹⁴

1.1.2.2. Unabhängige Verwaltungsbehörde

Der UFS übt seine Funktion nach § 1 Abs 1 UFSG als unabhängige Verwaltungs-behörde aus. Er ist kein Gericht iSd B-VG¹⁵. Sachliche und persönliche Unabhän-gigkeit der Entscheidungsträger bestätigen jedoch den gerichtähnlichen Status des UFS. „Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden“ (§ 271 BAO, § 6 UFSG).¹⁶ Die „Senatoren“ sind in ihrer Tätigkeit weisungsfrei; eine Mischverwendung in Ausübung ihres Amtes ist nunmehr ausgeschlossen (§ 5 UFSG).¹⁷ Unabsetzbarkeit und Unversetzbarkheit ga-rantieren den Mitgliedern des UFS ihre persönliche Unabhängigkeit. Anders als die richterlichen Garantien der persönlichen Unabhängigkeit nach Art 88 B-VG sind diese beiden Garantien im UFSG aber nur einfachgesetzlich verankert.

¹⁰ EuGH 30.5.2002, Rs C-516/99 *Schmid*, Slg 2002, I-4573.

¹¹ Vgl ausführlich *Niedermaier*, Der unabhängige Finanzsenat, 41 ff.

¹² EuGH aaO FN 10.

¹³ BGBl I 2002/97.

¹⁴ EuGH 24.6.2004, Rs C-278/02 *Handlbauer*, Slg 2004, I-6171.

¹⁵ Vgl zB *Knörzer*, FJ 2001, 302.

¹⁶ Bis 31.12.2007 bekleidete § 271 BAO den Rang einer Verfassungsbestimmung. Das BVRBG, BGBl I 2008/2, enthebt § 271 BAO ab 1.1.2008 von diesem Status. Der Wegfall des Verfassungsranges führt faktisch allerdings zu keiner Änderung, weil § 6 Abs 1 UFSG nach wie vor als Verfassungsbestimmung ausgestaltet ist.

¹⁷ Vgl ausführlich *Beiser*, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanz-senat, 93 f.

Eine feste Geschäftsverteilung (§ 270 BAO, § 11 UFSG) sichert die sachliche Unabhängigkeit der Rechtsprechung. *Lang* sieht den Grundsatz der festen Geschäftsverteilung vor dem UFS nicht verwirklicht.¹⁸ Der starke Einfluss der Senatsvorsitzenden bei der Zuweisung der Aufgaben lasse die Senatsmitglieder in *Langs* Augen vom „Wohlwollen der Vorsitzenden“ abhängen.¹⁹ Differenziert man allerdings zwischen den Schutzfunktionen der festen Geschäftsverteilung, relativieren sich *Langs* Einwände: Das Prinzip der festen Geschäftsverteilung weist neben einer Schutzfunktion nach außen auch eine Schutzfunktion nach innen auf.²⁰ Der äußere Schutz wehrt externe Einflüsse ab. „Indem die Organe der Rechtsprechung nicht nur über die zugewiesenen Fälle entscheiden, sondern auch über die interne Fallzuweisung“²¹, vermeiden sie die Einflussnahme Rechtsprechungsfremder. Die Schutzfunktion nach innen ist im derzeit bestehenden System der Geschäftsverteilung jedoch nicht gewährleistet. Die Unabhängigkeit der Organwalter im Verhältnis zueinander steht auf tönernen Füßen. Allerdings sind die Mitglieder des UFS von Gesetz wegen verpflichtet ihr Amt „mit ganzer Kraft, unparteiisch nach bestem Wissen und Gewissen auszuüben“ (§ 4 Abs 1 UFSG). Eine feste Geschäftsverteilung vermag das hohe Maß an geforderter Standhaftigkeit und Integrität nicht aufzuwiegen.²²

Kontrolle und Dienstaufsicht stehen nicht im Widerspruch mit einer unabhängigen Behörde. Leistungscontrolling und verfassungsrechtlich gewährte Unabhängigkeit schließen einander nicht aus. Auch die ordentliche Gerichtsbarkeit unterliegt einem Controlling; siehe zB § 78a GOG. Allerdings ist das BMJ an Zivil- und Strafverfahren, die Richter zu entscheiden haben, in der Regel nicht als Partei beteiligt. Das ist der entscheidende Unterschied: Der UFS unterliegt der Dienstaufsicht des BMF. Die Finanzämter vertreten als Amtspartei im Verfahren vor dem UFS die Interessen des BMF. Das BMF ist in dem Verfahren vor dem UFS kein unbeteiligter Dritter, das BMF ist das oberste Vollzugsorgan der am Verfahren beteiligten Finanzverwaltung und somit Partei und Prozessgegner der Steuerpflichtigen. Eine Partei, die gleichzeitig die Erreichung der Ziele des UFS überprüft und auf die Effizienz in den Verfahren gegen sich achtet, mutet seltsam an. Trotz Synergieeffekte innerhalb eines Ressorts (zB Abstimmung organisatorischer Belange oder einheitliche IT-Lösungen)²³ erscheint die Identität von Kontrollbehörde und Verfahrensgegner problematisch. Daher wäre eine Ansiedlung des UFS unter dem BMJ als oberste Dienst- und Kontrollbehörde wünschenswert.²⁴

¹⁸ Vgl *Lang*, SWK 2002, S 549.

¹⁹ *Lang*, SWK 2001, S 626.

²⁰ Vgl *Beiser*, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 93; *derselbe*, SWK 2003, S 104 f.

²¹ *Beiser*, SWK 2003, S 104.

²² Vgl *Beiser* aaO FN 20; zustimmend *Niedermaier*, Der unabhängige Finanzsenat, 63.

²³ Vgl *Wanke*, Verhandlungen des 16. Österreichischen Juristentages, Rechtsschutz im Steuerrecht, 134.

²⁴ Vgl *Beiser/Hörtnagl*, SWK 2006, T 63.

Der UFS ist eine eigenständige von der Finanzverwaltung losgelöste Behörde. Diese Emanzipation soll auch nach außen zum Ausdruck kommen. Die nach wie vor bestehende räumliche Einbettung in die Finanzverwaltung ist ebenso wie der einheitliche Internetauftritt unter dem Banner des BMF abzulehnen. Diese teils „atmosphärischen“ Störungen lassen die Unabhängigkeit in einem schiefen Licht erscheinen, vermögen dem UFS den Status als unabhängigen Dritten aber nicht zu rauben.

1.1.2.3. Senatsentscheidung oder entscheidendes Einzelmitglied

Der UFS entscheidet in Senatzusammensetzung oder durch ein hauptberufliches Einzelmitglied, welches die Entscheidung im Namen des Berufungssenats ausspricht. Grundsätzlich obliegt die Entscheidung über das Berufungsbegehren dem Referenten, die Parteien (§ 78 BAO) können aber unabhängig von Bescheidtypus und Höhe des Streitwerts mittels entsprechenden Antrags eine Senatsentscheidung verlangen (§ 282 Abs 1 Z 1 BAO). Auch auf Insistieren des Referenten hat der gesamte Berufungssenat zu entscheiden (§ 282 Abs 1 Z 2 BAO). Im Gegensatz dazu ist es der Amtspartei nicht möglich, eine Entscheidung durch den gesamten Senat zu bewirken.

1.1.2.4. Mündliche Verhandlung

Der Gesetzgeber sieht in § 284 Abs 1 Z 1 BAO auf Antrag einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor. Dieser Anspruch steht nur den Parteien gem § 78 BAO zu; die Amtspartei verfügt über kein derartiges Recht. Hält der Referent eine mündliche Verhandlung für erforderlich, ist diese durchzuführen (§ 284 Abs 1 Z 2 BAO). Weiters hat eine mündliche Verhandlung unter den Voraussetzungen des § 284 Abs 2 BAO bei Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat stattzufinden. Auf Antrag ist ein mündliches Verfahren abzuhalten, unabhängig ob die Entscheidung dem gesamten Senat oder dem einzelnen Referenten obliegt.

Tanzer fordert in seinem Gutachten zum 16. Österreichischen Juristentag, den Finanzämtern als Amtspartei ebenfalls einen Rechtsanspruch auf Senatsentscheidungen einzuräumen.²⁵ Diese Forderung mag auf den ersten Blick der „Waffen-gleichheit“ zuträglich sein. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Senatsentscheidungen und mündliche Verfahrensabwicklung ist in Hinblick auf Art 6 Abs 1 EMRK geboten. Der Gesetzgeber strebt mit der Einführung des UFS eine „verstärkte Angleichung der Rechtsschutz-Standards an die für civil rights maßgebenden Grundsätze des Art 6 Abs 1 EMRK“ an.²⁶ Im Licht dieser ambitionierten Zielvorgaben ist dem Steuerpflichtigen insbesondere ein Anrecht auf eine münd-

²⁵ Vgl Tanzer, Rechtsschutz im Steuerrecht, Verhandlungen des 16. Österreichischen Juristentages, 72.

²⁶ Erl RV 1128 BlgNR, XXI GP.

liche, öffentliche Verhandlung zu gewähren. Die Schutzwürdigkeit der Finanzämter als Vertreter der öffentlichen Gewalt ist im Hinblick auf die EMRK bescheidener ausgeprägt. Eine Stärkung der Amtspartei ist auch aus dem Blickwinkel der Verfahrensökonomie abzulehnen; Senatsentscheidungen sowie mündliche Verhandlungen sind zeit- und kostenaufwendiger als Referentenentscheidungen/Entscheidungen ohne mündliche Verhandlungen.²⁷

1.1.2.5. Senatzusammensetzung

Nach § 270 Abs 5 BAO setzt sich der Senat nunmehr aus vier Mitgliedern zusammen: Vorsitzender, Referent und zwei entsendete Laienbeisitzer. Insbesondere um die Sinnhaftigkeit der Laienbeteiligung entspannten sich im Vorfeld der Einführung des UFS heftige Diskussionen. So erachtete beispielsweise *Lang* die Mitwirkung von Laien als entbehrliech.²⁸ Die Gegner der Laienbeteiligung bedienen sich vor allem folgender Argumente: „Der ehrenamtliche Richter sei wegen fehlender Rechtskenntnisse bei zunehmender Kompliziertheit der Rechtsmaterie in seinem Amt überfordert. Er unterliege mehr als der Berufsrichter gefühlsmäßigen Reaktionen und neige eher dazu, sich über das Gesetz hinwegzusetzen; auch seine innere Entscheidungsfreiheit sei durch die Beeinflussung der Massenmedien ungleich stärker als die des Berufsrichters gefährdet.“²⁹ Die Kritiker negieren die ursprüngliche Intention der Laienbeteiligung. Die Beteiligung von Laien erfährt in deren einschlägigen Fachkenntnis und der Notwendigkeit, die Überlegungen und Wertungen der ernannten Senatsmitglieder in eine allgemein verständliche Form zu bringen, ihre Daseinsberechtigung. Bedarf es spezieller, berufsspezifischer Kenntnisse, ist das Wissen der Laienbeisitzer aus der betreffenden Berufsgruppe besonders bedeutsam.³⁰ Nach deutschem Vorbild sind die berufsrechtlichen Interessenvertreter der Notare, Anwälte und Wirtschaftstreuhänder anders als in den Senaten der FLD nicht mehr als entsendete Mitglieder zugelassen (§ 263 Abs 2 BAO). Dieser Ausschluss ist unter Berücksichtigung des Ziels, den UFS als Entscheidungsträger in Position eines unabhängigen Dritten zu installieren, gerechtfertigt und spricht nicht gegen entsendete Beisitzer: Exzellente abgabenrechtliche Kenntnisse haben primär die hauptberuflichen Mitglieder vorzuweisen. Die Laienbeisitzer tragen vielmehr durch ihre individuellen berufsspezifischen Kenntnisse zur Entscheidungsfindung bei.

Vor Inkrafttreten des AbgRmRefG hatten die hauptberuflichen Senatsmitglieder danach zu trachten, das nebenberufliche Collegium von ihren Ansichten zu überzeugen. Waren sich die entsendeten Mitglieder einig, konnten sie eine Ent-

²⁷ Vgl *Wanke*, Verhandlungen des 16. Österreichischen Juristentages, Rechtsschutz im Steuerrecht, 136.

²⁸ Vgl *Lang*, SWK 2002, S 547 f; *derselbe*, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 159 ff.

²⁹ *Pfeiffer*, in *Pfeiffer* (Hrsg), Karlsruher Kommentar zur StPO, Einleitung Rz 59.

³⁰ Vgl *Wanke*, Das Verfahren vor den weisungsfreien Berufungssenaten, 16 (FN 15).

scheidung nach ihren Vorstellungen herbeiführen. Die mit Einführung des UFS verbundene Reduktion der Laien von drei auf zwei iVm dem Dirimierungsrecht der Vorsitzenden könnte die hauptberuflichen Entscheidungsträger zuweilen verleiten, „über die Köpfe der Laien“ zu entscheiden.

Die bestehende Regelung präsentiert sich als misslungener Kompromiss. Insbesondere das Dirimierungsrecht der Vorsitzenden schränkt die Einflussnahme der Laien massiv ein (§ 287 Abs 2 BAO). Der derart beschnittene Einfluss der Laienrichter lässt sie ihre ursprünglich sinnvollen Funktionen nicht mehr entsprechend ausüben. Unter den derzeitigen Vorzeichen ist die Beteiligung der entsendeten Mitglieder nichts weiter als ein aus Gründen der Verfahrensökonomie³¹ und aus Kostengründen verzichtbares „Feigenblatt“. Ein Dreier-Senat zusammengesetzt aus drei hauptberuflichen Mitgliedern – ähnlich dem Geschäftsbereich Zoll – erscheint unter diesen Voraussetzungen vorteilhafter.³²

1.1.3. Entscheidungskompetenzen erster und zweiter Instanz

Als devolutives Rechtsmittel begründet eine zulässige Berufung die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 260 BAO). Der zur Berufung Legitimierte (§ 246 BAO) hat das Rechtsmittel binnen Monatsfrist (§ 245 Abs 1 BAO) bei der bescheiderlassenden, erstinstanzlichen Behörde einzubringen. Nach § 249 Abs 1 BAO ist das Einbringen der Berufung auch bei der zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz zulässig. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, welcher Instanz er seine Berufung vorlegt. Die Bestimmung des § 249 Abs 1 BAO vermittelt dem Steuerpflichtigen jedoch kein Wahlrecht zwischen erster und zweiter Instanz. Trotz Einbringung der Berufung bei der zweitinstanzlichen Abgabenbehörde bleibt es der bescheiderlassenden Behörde unbenommen, eine Berufungsvorentscheidung oder Formalentscheidung zu fällen (§ 276 Abs 1 BAO). Anders als im deutschen Steuerverfahren ist die nochmalige Befassung der erstinstanzlichen Behörde aber nicht obligatorisch. Die Erlassung einer Entscheidung nach § 276 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der erstinstanzlichen Abgabenbehörde.³³ Fällt die Behörde eine Berufungsvorentscheidung, erfüllt sie keine Rechtspflicht³⁴, sondern übt ein gesetzlich eingeräumtes Wahlrecht aus.³⁵ Der Berufungswerber hat keinen Anspruch auf Erledigung seines Anbringens durch die erste Instanz. Erste und zweite Instanz sind im Abgabenverfahren gleichermaßen zu meritorischen und formalen Entscheidungen berufen. Das Finanzamt als erstinstanzliche Behörde kann nach § 276 Abs 8 BAO bis zur Entscheidung des UFS eine Berufungserle-

³¹ Die aufwendigere Laienbeteiligung steht im Spannungsverhältnis mit einer raschen Verfahrensabwicklung.

³² Vgl Wanke, Verhandlungen des 16. Österreichischen Juristentages, Rechtsschutz im Steuerrecht, 138.

³³ VwGH 25.11.1999, 99/15/0136.

³⁴ VwGH 1.12.1986, 85/15/0149.

³⁵ VwGH 5.10.1987, 86/15/0079.

digung vornehmen (zur verfassungsrechtlichen Verträglichkeit derart konkurrierender Kompetenzen nach dem Motto „Prior tempore, potior iure“³⁶ siehe Pkt 2.8).

1.2. Verfahrensgrundsätze

1.2.1. Untersuchungsgrundsatz versus Mitwirkungspflichten

Der Grundsatz der materiellen Wahrheit verpflichtet die Behörden, im Verwaltungsverfahren die „objektive Wahrheit“, dh den wirklichen entscheidungsrelevanten Sachverhalt, festzustellen.³⁷ Die Verfahrenslehre formuliert die Pflicht zur amtsweigigen Erforschung der materiellen Wahrheit auch als Untersuchungsgrundsatz. Im Abgabenverfahren verpflichtet § 115 BAO die Behörden zur amtsweigigen Wahrheitsfindung. „Die Abgabenbehörden haben 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“ (Abs 1 leg cit). Die Abgabenbehörden haben die Ermittlungen ohne fiskalische Wertung vorzunehmen. Anspruchsverneinende und -mindernde Tatsachen sind ebenso zu würdigen wie solche, die Abgabenansprüche begründen (Abs 3 leg cit).³⁸ Die tatsächlichen Verhältnisse sind jedoch nicht um jeden Preis zu ermitteln. Die Grenzen des Grundsatzes der Erforschung der materiellen Wahrheit liegen in der Unzulässigkeit, der Unmöglichkeit, der Unzumutbarkeit oder der Unnötigkeit einer Sachverhaltsermittlung.³⁹ Versagt eine Partei ihre Mitwirkung, mindert dies nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gleichermaßen die behördliche Verpflichtung zur Erhebung der materiellen Wahrheit.⁴⁰ Die Auffassung des VwGH ist mit dem Untersuchungsgrundsatz zu vereinbaren: Die amtsweigige Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit bleibt bestehen; nur die Intensität der Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts reduziert sich. Das Verhalten der Parteien strahlt auf die Erforschung des Sachverhalts aus. Untersuchungsgrundsatz und parteiliche Mitwirkungspflichten stehen miteinander im Wechselspiel.⁴¹ Kommt die Partei (§ 78 BAO) ihren Mitwirkungspflichten nach, unterstützt sie die Abgabenbehörde, befreit diese jedoch nicht von ihren Erhebungspflichten.⁴² Die

³⁶ „Wer zuerst kommt, mahlt zuerst.“

³⁷ VwGH 28.4.1967, 53/66; vgl Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht⁸, Rz 323 mwH.

³⁸ Vgl Stoll, BAO-Kommentar, 1264.

³⁹ Siehe Näheres unter Heinrich, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 149 mwH.

⁴⁰ VwGH 3.11.1986, 84/15/0197, ÖStZB 1987, 365; 27.9.1990, 89/16/0225, ÖStZB 1992, 54; 22.10.1996, 92/14/0224, ÖStZB 1997, 557; 30.9.1998, 94/13/0099, ÖStZB 1999, 235; 30.5.2001, 99/13/0024, ÖStZB 2002/334, 422; 27.11.2001, 97/14/0011, ÖStZB 2002/833, 1051; kritisch zur Reduktion der behördlichen Ermittlungspflicht Söhn, in HHS, § 90 AO Rz 29 (179. Lfg, Nov 2003).

⁴¹ AA Söhn, in HHS, § 90 AO Rz 29.

⁴² ZB VwGH 8.2.1982, 3792/80; 5.11.1986, 85/13/12, ÖStZB 1987, 299; vgl auch Unger, SWK 2005, S 421.

Mithilfe vermindert bloß das Ausmaß der amtswegigen Ermittlungen. Auch die mangelnde Bereitschaft der Partei zur unterstützenden Mitwirkung/Offenlegung wirkt sich nicht auf den Bestand der behördlichen Untersuchungspflichten per se aus, reduziert aber deren Umfang. Aus verfahrensökonomischer Sicht lässt sich die Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes rechtfertigen.⁴³ Der Untersuchungsmaxime entsprechend hat die Behörde den objektiven wahren Sachverhalt zu ermitteln. Insbesondere im Hinblick auf unterbliebene oder verweigerte Mitwirkung braucht die Finanzverwaltung aber keine Anstrengungen walten zu lassen, um allfällige nicht behauptete Tatsachen zu erheben, die uU Auswirkungen auf die Beurteilung des Sachverhalts zeigen könnten.

Das amtswegige Vorgehen entlässt den Abgabepflichtigen nicht aus seiner Verpflichtung, zur Erhebung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. Die Konzeption des Steuerrechts als Massenfallrecht macht eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren unerlässlich. Eine Vielzahl von Vorschriften, welche die Mithilfe des Steuerpflichtigen normieren, belegt dies eindrucksvoll.⁴⁴ Das Verhältnis von Mitwirkungspflicht und Untersuchungsgrundsatz lässt sich als wechselseitige Partnerschaft charakterisieren. Nach dem Willen des Gesetzgebers steht in dieser Beziehung die amtswegige Ermittlungspflicht im Vordergrund.⁴⁵ In den letzten Jahren macht sich jedoch eine kontinuierliche Ausdehnung der parteilichen Mitwirkungspflichten bemerkbar. So liegt beispielsweise die Behauptungsbeweislast mittlerweile weitgehend beim Abgabepflichtigen. Auch die Einführung automationsunterstützter Verfahrensabläufe führt für den Steuerpflichtigen zu einer erheblichen Ausweitung der Mitwirkungs- und Erklärungspflichten. Durch die gesteigerte Zahl der elektronisch zu erklärenden Daten wälzt die Behörde einen Teil des Erhebungsaufwands auf den Abgabepflichtigen ab.⁴⁶ Insbesondere die Erstreckung der Mitwirkungs- und Erklärungspflichten in Abhängigkeit davon, wem eine behauptete Tatsache zugute kommt, ist kritisch zu sehen. Beispielsweise widerspricht der Ansatz, steueranspruchsmindernde Tatsachen seien vom Abgabepflichtigen zu beweisen, dem Untersuchungsgrundsatz und ist daher abzulehnen.⁴⁷

Im Regelfall liegt es im Interesse der Abgabepflichtigen, mit der Finanzverwaltung zusammenzuarbeiten. Die Beteiligten haben regelmäßig direkte Kenntnis der relevanten Umstände. Eine Kooperation ermöglicht es den Parteien, ihre Sach-

⁴³ Die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit erfahren als allgemeine Verwaltungsgrundsätze (vgl Art 126b Abs 5 B-VG) auch im Abgabenverfahren Beachtung; vgl *Stoll*, BAO-Kommentar, 1265.

⁴⁴ ZB §§ 119 ff, 162 BAO.

⁴⁵ Vgl *Heinrich*, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 148 mwH.

⁴⁶ Vgl *Heinrich*, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 154 ff.

⁴⁷ Vgl *Heinrich*, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 169.

verhaltsdarstellung unmittelbar an die Behörde heranzutragen und die Sachverhaltsaufklärung zu ihren Gunsten zu beeinflussen.

Der Untersuchungsgrundsatz erlegt den Abgabenbehörden die Erforschung der entscheidungsrelevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse auf. Die Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz sind gleichermaßen verpflichtet, die maßgeblichen Umstände zu erheben. Entgegen anders lautender Rechtsprechung⁴⁸ verpflichtet § 115 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz aber nicht, unterlassene Sachverhaltsermittlungen der ersten Instanz nachzuholen. Unterlassene Erhebungen der Finanzämter führen nicht zwangsläufig zu einer Verlagerung der Ermittlungspflicht auf den UFS. „Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“⁴⁹ Allfällige Säumnisse der erstinstanzlichen Behörde sind nicht unter Hinweis auf § 115 BAO auf die Berufungsbehörde abzuschieben; der Untersuchungsgrundsatz rechtfertigt keine Verlagerung der Ermittlungsarbeit auf den UFS.

Tipke findet zur einschlägigen deutschen Bestimmung des § 100 Abs 3 FGO treffende Worte: „Die Gerichte sollen die ‚Arbeit‘ der Finanzämter nachprüfen, nicht mehr oder weniger übernehmen.“ Die Finanzgerichte dürfen nicht zum „(Schutt)abla-deplatz“ der Finanzämter verkommen.⁵⁰ Um eine Verlagerung der Ermittlungspflicht von der ersten auf die zweite Instanz abzuwehren, gibt der Gesetzgeber der Berufungsbehörde § 289 Abs 1 BAO zur Hand. Die relativ junge Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO⁵¹ ist wie die Parallelbestimmung des § 100 Abs 3 FGO vor allem im Licht der Verfahrenskonzentration zu sehen. § 289 Abs 1 BAO ermöglicht eine Kassation der Bescheide unter Zurückverweisung an die erste Instanz, falls Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte ergehen können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.⁵²

1.2.2. Offizialmaxime versus Dispositionsgrundsatz

Die Einhebung der Abgaben zeigt unmittelbare Auswirkungen auf den Staatshaushalt und steht daher im Brennpunkt des öffentlichen Interesses. Auf Verfahren im ausschließlichen oder überwiegenden öffentlichen Interesse ist der Grundsatz der Offizialmaxime anzuwenden.⁵³ Demnach unterliegt das Abgabenverfahren dem

⁴⁸ VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059.

⁴⁹ VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315 zu § 66 Abs 2 AVG iVm AsylG; UFS 20.3.2003, RV/0013-G/03; dieselbe Auffassung vertritt der UFS 9.5.2006, RV/0221-F/03, UFS aktuell 2006, 259 ff mit Anm *Zech*.

⁵⁰ *Tipke*, in Tipke/Kruse, § 100 FGO Rz 41 (110, Lfg, Aug 2006).

⁵¹ Eingeführt durch das AbgRmRefG, BGBl I 2002/97, seit 1.1.2003 in Kraft.

⁵² Vgl *Hörtnagl*, UFS aktuell 2006, 298 ff; *dieselbe*, in Pütlz/Partl (Hrsg), Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, 275, 288.

⁵³ Vgl *Fasching*, Zivilprozessrecht², Rz 638.

Grundsatz der Amtsweigigkeit; die Behörde hat das Verfahren von Amts wegen einzuleiten. Neben der verpflichtenden Einleitung des Abgabenverfahrens – das Ingangsetzen des Verfahrens liegt nicht im Ermessen der Behörde – bestimmt die Abgabenbehörde auch den Verfahrensgegenstand. Die Sachaufklärung ist von Amts wegen durchzuführen und steht nicht zur Disposition der Parteien (§ 78 BAO). Der eng mit der Offizialmaxime verknüpfte Grundsatz der materiellen Wahrheit verpflichtet die Abgabenbehörde, „alles in ihrer Macht stehende zu unternehmen, um die Wahrheit festzustellen und der Besteuerung zugrunde legen zu können“.⁵⁴ Allerdings sind auch im von der Offizialmaxime beherrschten Abgabenverfahren Elemente des Dispositionsgrundsatzes realisiert. So sind beispielsweise bestimmte steuerliche Begünstigungen antragsgebunden: Ohne Ersuchen um Zahlungserleichterung (§ 212 BAO) oder um Nachsicht (§ 236 BAO) unterbleiben amtswegige Schritte. In diesen Fällen obliegt es den Parteien, das Verfahren einzuleiten.⁵⁵ Der Ablauf des Verfahrens unterliegt aber auch bei antragsgebundener Einleitung dem Grundsatz der Amtsweigigkeit.

Das erstinstanzliche Abgabenverfahren unterliegt der behördlichen Herrschaft; die Offizialmaxime räumt den Parteien wenig Handlungsspielraum ein. Im Berufungsverfahren kommt den Dispositionen der Parteien vermehrte Bedeutung zu. Es liegt in der Verfügungsmacht der Parteien, durch ihre Berufung das zweitinstanzliche Verfahren einzuleiten. Neben der Einleitung des Berufungsverfahrens obliegt es den Parteien auch, dieses durch Zurücknahme des Rechtsmittels (§ 256 Abs 3 BAO) wieder zu beenden. Auch die Wahl, welches Organ zur Entscheidung über die Abgabenangelegenheit berufen ist, steht zur Disposition des Steuerpflichtigen. § 282 Abs 1 BAO sieht grundsätzlich die Entscheidung eines Referenten im Namen des gesamten Senats vor, außer der Abgabepflichtige bestimmt in der Berufung oder im Vorlageantrag den gesamten Senat als entscheidungsbefugtes Organ (§ 282 Abs 1 Z 1 BAO).⁵⁶ Bevorzugt ein Steuerpflichtiger eine mündliche Berufungsverhandlung, steht es ihm frei, diese nach § 284 Abs 1 Z 1 BAO zu beantragen. Das Berufungsverfahren weist Elemente der Dispositionsmaxime auf. Die zaghafte Ausprägung der Dispositionsbefugnis im Abgabenverfahren zweiter Instanz reicht allerdings nicht an jene der ZPO oder der deutschen FGO heran. In beiden Prozessordnungen dominiert die Verfügungsmaxime. Die Parteien bestimmen mittels Klagebegehren nicht nur über die Einleitung des Verfahrens, sondern legen auch den Gegenstand und den Umfang des Rechtsstreits fest. Anders verhält es sich im österreichischen Abgabenverfahren: Durch seine Berufung bestimmt der Steuerpflichtige zwar, ob die Finanzbehörde tätig wird. Der Berufungswerber ist aber nicht Herr des Verfahrensgegenstandes. Eine Einschränkung des Prozessstoffes steht nicht zu seiner Disposition. Ficht ein Abgabepflichtiger beispielsweise seinen

⁵⁴ Stoll, BAO-Kommentar, 1260.

⁵⁵ Vgl Ryda/Langheinrich, FJ 1998, 19.

⁵⁶ Kritisch Lang, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 256 f.

Einkommensteuerbescheid an, unterzieht die Behörde den gesamten Bescheid einer neuerlichen Überprüfung. Die Behörde ist befugt, den gesamten Inhalt des Bescheides in jede Richtung abzuändern, unabhängig ob die Berufung sich auf diese Bereiche erstreckt. Dem Berufungswerber droht uU auch eine Verschlechterung in ihm genehmen Punkten. Die schwach ausgeprägte Dispositionsbefugnis vermag ihn davor nur eingeschränkt abzuschirmen.⁵⁷

1.2.3. Konzentrationsmaxime

Der Grundsatz der Verfahrenskonzentration strebt eine möglichst rasche Abwicklung des Abgabenverfahrens an. Verfahrenskonzentration und -beschleunigung sind die Grundpfeiler eines ökonomischen Verfahrens. Die rasche Abwicklung des Steuerverfahrens liegt gleichermaßen im Interesse der Beteiligten und der Behörden. Jahrelang anhängige Verfahren binden die Kapazitäten der Finanzverwaltung, die fehlende Rechtssicherheit hindert den Abgabepflichtigen oftmals weitere Dispositionen vorzunehmen.

Die Grundsätze der Raschheit, Zweckmäßigkeit, Einfachheit und Kostensparnis erfreuen sich im Verwaltungsverfahren allgemeiner Anerkennung.⁵⁸ In der BAO besteht keine Bestimmung aus der sich ähnliches ableiten ließe. Dennoch ist eine analoge Anwendung dieser tragenden Grundsätze angebracht. Auch der Gesetzgeber vertritt anlässlich verschiedener Novellierungen des Abgabenverfahrens diese Auffassung. Die parlamentarischen Materialien zum AbgRmRefG formulieren beispielsweise „die Berücksichtigung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne des Art 126b Abs 5 B-VG“ als eines der Ziele der Reform.⁵⁹ Obwohl der „Grundsatz der raschen Entscheidung“⁶⁰ in der BAO keine weitere Erwähnung findet, ist die Konzentrationsmaxime im Abgabenverfahren besonders ausgeprägt. Dem zügigen Fortschreiten eines Verfahrens sind insbesondere Verfahrensförderungs- und Manuduktionspflichten sowie die Verpflichtung zur Zurückweisung verspäteter Parteivorbringen (Präklusion)⁶¹ zuträglich. ZB hat die Abgabenbehörde den Berufungswerber gem § 275 BAO auf eine mangelhafte Berufung hinzuweisen. Verbessert der Abgabepflichtige die Mängel nicht innerhalb der vorgegebenen Frist, gilt die Berufung als zurückgenommen. Eine Korrektur nach Ablauf der Frist ist unbeachtlich.

Raschauer erachtet die Einführung des UFS als „Vergerichtlichung“, deren Preis in einer „reduzierten Raschheit“ besteht.⁶² *Raschauer* ist insoweit zuzustim-

⁵⁷ Zeichnet sich eine verschlechternde Entscheidung ab, besteht die Möglichkeit, diese durch Zurücknahme des Vorlageantrages/der Berufung nach § 256 Abs 3 BAO abzuwehren.

⁵⁸ Vgl § 39 Abs 2 AVG, Art 126b Abs 5 B-VG.

⁵⁹ ErlRV 1128 BlgNR XXI GP, 3.

⁶⁰ Antonioli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 224.

⁶¹ Zum Verhältnis von Präklusion und Rechtsschutz siehe Pkt 4.6.3.

⁶² *Raschauer*, in Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 97.

men, als die Einführung des UFS im Abgabenverfahren zweiter Instanz eine weisungsfreie, unabhängige, „gerichtsähnliche“ Behörde installierte. Der UFS tut den Anforderungen eines unabhängigen Dritten im kontradiktionsfreien Verfahren Genüge und entspricht den Qualitätsstandards eines vorlageberechtigten Gerichts iSd Art 234 EGV.⁶³ Die Novellierung des Rechtsmittelverfahrens durch das AbgRmRefG geht aber nicht zu Lasten von Verfahrenskonzentration oder Beschleunigung des Verfahrens. Die Berücksichtigung der verfahrensökonomischen Grundsätze war bei der Schaffung des UFS eines der erklärten Ziele.⁶⁴ In seiner Position als Berufungsbehörde strebt der UFS nach einer möglichst raschen Erledigung des Verfahrens. Warum ein weisungsfreier, unabhängiger Entscheidungsträger für sein Urteil länger brauchen sollte als eine weisungsbundene Behörde, ist nicht ersichtlich. Die mit der Gründung des UFS verbundenen spezifischen Neuerungen zeigen keine hemmenden Auswirkungen auf den Verfahrensablauf.

So birgt beispielsweise der durch § 279 Abs 3 BAO idF des AbgRmRefG⁶⁵ erstmals erwähnte fakultative Erörterungstermin kein Potenzial zur Verfahrensverschleppung. Die Erörterung zwischen den Parteien kann zur Besprechung der Sach- und Rechtslage, zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung oder zur Beilegung des Rechtsstreits genutzt werden.⁶⁶ Die Beilegung beendet das Verfahren auf denkbar rasche Art und Weise. Die Parteien haben keinen Anspruch auf Abhaltung einer Erörterung; die Durchführung liegt im Ermessen des Referenten. Dieser hat in seine Überlegungen, ob eine erörternde Zusammenkunft erforderlich ist, auch den Grundsatz eines konzentrierten Verfahrens mit einzubeziehen. Außerdem war bereits bisher eine Verständigung zwischen der Amtspartei und dem Berufungswerber ohne ausdrückliche Nennung zulässig.⁶⁷ De facto führt die Neugestaltung des § 284 Abs 3 BAO daher zu keiner Verfahrensverzögerung.

Mündliche Berufungsverhandlungen und kollektive Senatsentscheidungen bedürfen naturgemäß mehr Zeit als Entscheidungen durch einzelne Referenten. Dem Abgabenverfahren waren diese zeitaufwendigen Entscheidungsformen bereits vor der Einführung des UFS nicht fremd (§§ 260 Abs 2, 261 und 284 Abs 1 BAO idF vor AbgRmRefG). Eine „Reduktion der Raschheit“ aufgrund der Rechtsmittelzuständigkeit des UFS ist auch in diesem Zusammenhang nicht feststellbar.⁶⁸ Das AbgRmRefG räumt der Berufungsbehörde gerichtsähnlichen Status ein; dies tut der Maxime eines konzentrierten Abgabenverfahrens jedoch keinen Abbruch.

⁶³ EuGH 24.6.2004, Rs C-278/02 *Handlbauer*, Slg 2004, I-6172; vgl Althuber, GeS 2004, 279; bereits Niedermaier, ecolex 2002, 452; Beiser, SWK 2003, S 102 ff.

⁶⁴ ErlRV 1128 BlgNR XXI GP, 3.

⁶⁵ BGBl I 2002/97.

⁶⁶ Vgl Ritz, RdW 2002/478, 504; Wanke, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 283 f.

⁶⁷ Ritz, RdW 2002/478, 504, sieht die legistische Erfassung des Erörterungstermins kritisch: Überflüssiges ist nicht zu normieren.

⁶⁸ Ausführlich Pkt 1.2.4.