

# Aktuelles zur Konteneinschau: Bewilligungs- und Rekursverfahren

## Eine Analyse der jüngeren Judikatur

MICHAEL HUBMANN\*) / FRANZ WALLIG\*\*)



Die Abgabenbehörde ist gemäß § 8 Abs 1 KontRegG berechtigt, in einem Ermittlungsverfahren über Tatsachen einer Geschäftsverbindung von Kreditinstituten Auskunft zu verlangen. Ein diesbezügliches Auskunftsverlangen muss durch das BFG mit Beschluss bewilligt werden. Rechtsschutz gegen diese Bewilligung bietet – was für das Abgabenverfahrensrecht völlig untypisch ist – ein Rekursverfahren. Ein sich schon seit dem Jahr 2020 ziehendes Verfahren zur Konteneinschau scheint nun sein – zumindest vorläufiges – Ende gefunden zu haben und bietet Anlass dazu, die Besonderheiten der Konteneinschaubewilligung und des damit zusammenhängenden Rekursverfahrens näher zu beleuchten.

### 1. Anlassverfahren

Im Zuge eines Abgabenverfahrens beantragte das Finanzamt bereits im Dezember 2020 die Bewilligung einer Konteneinschau betreffend mehrere Konten, hinsichtlich derer der Abgabepflichtige entweder Kontoinhaber oder Zeichnungsberechtigter war. Zunächst wurde diese Einschau vom BFG mit Beschluss des Einzelrichters bewilligt.<sup>1)</sup> Folglich wurde jedoch einem vom Abgabepflichtigen dagegen eingelegten Rekurs Folge gegeben, weil das Parteiengehör nicht gewahrt wurde. Der Abgabepflichtige wurde nämlich nicht gesondert mit der Absicht der Konteneinschau konfrontiert und konnte nicht Stellung dazu nehmen.<sup>2)</sup> Die zwischenzeitlich vom Kreditinstitut bereits erteilten Auskünfte unterlagen hierdurch einem Verwertungsverbot nach § 9 Abs 5 KontRegG und wurden daher vernichtet.

Das Finanzamt beantragte im Dezember 2021 neuerlich – unter nunmehriger Wahrung des Parteiengehörs – die Bewilligung einer Konteneinschau. Das Auskunftsverlangen wurde vom Einzelrichter bewilligt.<sup>3)</sup> Hiergegen wurden zwei getrennte Rekurse eingelegt. In den beiden (denselben Abgabepflichtigen betreffenden) Rekursverfahren wurde die Konteneinschau (erneut) für unzulässig erklärt, denn es könne von einem Kreditinstitut nicht noch einmal eine bereits erteilte Auskunft verlangt werden. Dies gelte auch dann, wenn die erteilte Auskunft wegen unrechtmäßiger Bewilligung zu vernichten war.<sup>4)</sup>

Hiergegen wurde in der Folge Amtsrevision erhoben. Der VwGH hob die gegenständlichen im Rekursverfahren ergangenen Beschlüsse auf, denn die tatsächliche Erfüllung des (ersten) Auskunftsverlangens kann aufgrund des Verwertungsverbots der gewonnenen Beweise der Bewilligung eines weiteren Auskunftsverlangens nicht entgegenstehen.<sup>5)</sup> Das BFG hatte nunmehr über die – durch die Aufhebung wieder unerledigten –

\*) Michael Hubmann, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Internationales und Österreichisches Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

\*\*) Franz Wallig, MSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Internationales und Österreichisches Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>1)</sup> BFG 15. 12. 2020, KE/7100001/2020.

<sup>2)</sup> BFG 9. 2. 2021, KR/2100003/2021.

<sup>3)</sup> BFG 18. 1. 2022, KE/7100001/2022.

<sup>4)</sup> BFG 20. 6. 2022, KR/2100001/2022; 20. 6. 2022, KR/2100002/2022.

<sup>5)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031; siehe hierzu Rauscher, VwGH: Erstes Erkenntnis zur Konteneinschau, BFGjournal 2023, 14.

Rekurse erneut abzusprechen und erklärte die Konteneinschau (wiederum) für unzulässig, weil die Auskunftsverlangen – aufgrund von Begründungsmängeln betreffend einen Teil der auskunftsgegenständlichen Konten – nicht vollumfänglich bewilligungsfähig waren.<sup>6)</sup>

Der vorliegende Verfahrensgang bietet Anlass dazu, das Bewilligungs- und Rekursverfahren im Rahmen der Konteneinschau genauer zu analysieren.

## 2. Bewilligung durch das BFG

### 2.1. Auskunftsverlangen

#### 2.1.1. Allgemeines

Die zentrale Grundlage für die Bewilligung einer Konteneinschau durch die Abgabenbehörde ist das Auskunftsverlangen an ein Kreditinstitut iSd § 8 KontRegG.<sup>7)</sup> Die Abgabenbehörde hat dabei in Schriftform<sup>8)</sup> festzuhalten, welche Informationen über Tatsachen einer Geschäftsverbindung zwischen dem Kreditinstitut und dem Abgabepflichtigen vom Kreditinstitut angefordert werden. Dabei sind insbesondere das Kreditinstitut, der Konto- oder Depotinhaber,<sup>9)</sup> die Konto- oder Depotnummer,<sup>10)</sup> der beantragte Zeitraum<sup>11)</sup> und der Status des Abgabepflichtigen<sup>12)</sup> (Inhaber, Vertretungsbefugter, wirtschaftlicher Eigentümer oder Treugeber) zweifelsfrei anzugeben.<sup>13)</sup> Dieses Auskunftsersuchen ist gemäß § 8 Abs 2 KontRegG vom Leiter der Abgabenbehörde zu unterfertigen.<sup>14)</sup>

Die Ausstellung eines Auskunftsverlangens an ein Kreditinstitut ist weiters von einigen Voraussetzungen abhängig. Gemäß § 8 Abs 1 KontRegG kann ein Auskunftsverlangen über Tatsachen einer Geschäftsverbindung von Kreditinstituten nur angefordert werden, wenn

1. begründete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen bestehen, oder im Fall, dass der Abgabepflichtige trotz Aufforderung keine Angaben macht oder gemacht hat, Grund zur Annahme besteht, dass der Abgabepflichtige Angaben machen müsste, um Bestand und Umfang seiner Abgabepflicht offen zu legen,
2. zu erwarten ist, dass die Auskunft geeignet ist, die Zweifel aufzuklären, und
3. zu erwarten ist, dass der mit der Auskunftserteilung verbundene Eingriff in die schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Kunden des Kreditinstituts nicht außer Verhältnis zu dem Zweck der Ermittlungsmaßnahme steht.

<sup>6)</sup> BFG 14. 2. 2023, KR/2100001/2023; 14. 2. 2023, KR/2100002/2023; siehe hierzu *Rauscher*, Neue Rekursentscheidungen des BFG nach erstem VwGH-Erkenntnis zur abgabenbehördlichen Konteneinschau, BFGjournal 2023, 62.

<sup>7)</sup> *Drapela*, Kontenregister und Konteneinschau, in *Schuh/Macho/Kerstinger*, Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (40. Lfg, 2022) 16.

<sup>8)</sup> § 8 Abs 2 KontRegG.

<sup>9)</sup> Siehe BFG 14. 2. 2023, KR/2100002/2023. Das BFG weist darauf hin, dass zur Bestimmung des Konto- oder Depotinhabers die Beifügung eines Kontenregisterauszugs notwendig und zweckmäßig ist.

<sup>10)</sup> Zum Abgleich mit dem Kontenregisterauszug siehe BFG 14. 2. 2023, KR/2100002/2023.

<sup>11)</sup> Siehe zB BFG 24. 9. 2019, KE/6100001/2019.

<sup>12)</sup> Diese Information ist notwendig, um beurteilen zu können, ob auch der tatsächliche Kontoinhaber Gelegenheit zur Stellungnahme hatte. Siehe dazu auch Pkt 2.1.2. oder BFG 25. 4. 2018, KE/1100001/2018.

<sup>13)</sup> Es können aber auch weitere Informationen (zB die Unterlagen zur Kontoeröffnung) angefordert werden. Siehe dazu auch *Rauscher*, Die Bewilligung von Auskunftsverlangens an Kreditinstitute durch das Bundesfinanzgericht, SWK 7/2018, 370 (373).

<sup>14)</sup> Im Falle der Finanzämter oder des Zollamtes ist aber auch die Unterschrift des jeweiligen Fachbereichsleiters ausreichend. Auskunftsverlangen des Amtes für Betrugsbekämpfung können auch vom Fachbereichsleiter der aktenführenden Abgabenbehörde unterfertigt werden. Siehe auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 8 KontRegG Rz 9.

Damit ein Auskunftsverlangen an ein Kreditinstitut übermittelt werden kann, muss das BFG gemäß § 9 Abs 1 KontRegG mittels Beschlusses durch einen Einzelrichter über die Bewilligung des Auskunftsverlangens verfügen. Dabei hat der Richter gemäß § 9 Abs 3 KontRegG die von der Abgabenbehörde elektronisch vorgelegten Unterlagen zu prüfen.<sup>15)</sup> Gemäß § 9 Abs 2 KontRegG muss die Behörde einen Nachweis zur Wahrung des Parteiengehörs, ein den formalen Kriterien entsprechendes Auskunftsverlangen und eine überzeugende Begründung für das Vorliegen der in § 8 Abs 1 KontRegG genannten Voraussetzungen erbringen. Danach hat das BFG tunlichst binnen drei Tagen eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Konteneinschau nach dem KontRegG zu treffen.<sup>16)</sup> Im Folgenden werden die wichtigsten Aspekte dieser Voraussetzungen genauer erläutert.

### 2.1.2. Nachweis des Parteiengehörs

Wie schon die kurze Entscheidungsfrist des BFG im Bewilligungsverfahren zeigt, ist kein eigenes Ermittlungsverfahren durch das BFG und damit auch keine Gewährung von Parteiengehör vorgesehen.<sup>17)</sup> Aus diesem Grund ist es umso wichtiger, dass dem Abgabepflichtigen die Chance gegeben wird, sich vorab zu den Zweifeln der Abgabenbehörde zu äußern und selbst (Bank-)Unterlagen nachzureichen.<sup>18)</sup> Dies ergibt sich auch aus § 165 BAO: Andere Personen sollen erst dann befragt oder zur Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen herangezogen werden, wenn die Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen.<sup>19)</sup> Nur, wenn der Abgabepflichtige trotz Nachfrage der Behörde keine oder mit Zweifeln zu deren Richtigkeit behaftete Unterlagen nachreicht, ist die Konteneinschau als subsidiäre Maßnahme heranzuziehen.<sup>20)</sup>

Wenn der Abgabepflichtige nicht Inhaber des Kontos, sondern „nur“ vertretungsbefugt, Treugeber oder wirtschaftlicher Eigentümer ist, muss gemäß § 8 Abs 4 KontRegG zusätzlich dem Inhaber des Kontos Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben werden.<sup>21)</sup> Dieser soll die Gelegenheit erhalten, sich zur Vertretungsbefugnis, zur Treugeberschaft oder zur wirtschaftlichen Eigentümerschaft des Abgabepflichtigen zu äußern und diese gegebenenfalls zu bestreiten<sup>22)</sup> oder die Konteneinschau durch Offenlegung der Konten abzuwenden.<sup>23)</sup> Die Wahrung des Parteiengehörs ist in beiden Fällen gemäß § 9 Abs 2 Z 1 KontRegG durch Niederschrift über die Anhörung des Abgabepflichtigen und des Kontoinhabers oder den diesbezüglichen Schriftverkehr nachzuweisen.<sup>24)</sup>

Im jüngsten – und überdies auch ersten – Erkenntnis des VwGH zur Konteneinschau<sup>25)</sup> befasste sich der VwGH auch mit der Frage, was die „Sache“ der Entscheidung des

---

<sup>15)</sup> Vgl. *Drapela*, Auskunftsverlangen der Abgabenbehörden an Kreditinstitute, SWK 5/2021, 378; *Breuss/Plansky/Steiner/Wilhelm*, Das „Bankenpaket“, in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 (2015) Rz 7/70.

<sup>16)</sup> Durch die Verwendung des Wortes „tunlichst“ wird die Frist abgeschwächt. Daher kann die Entscheidung bei Vorliegen entsprechender Gründe im Einzelfall wohl auch länger als drei Tage in Anspruch nehmen. Siehe dazu im Detail zB *Grill*, (Rechtsschutz-)Verfahren bei Konteneinschau missglückt? taxlex 2015, 372 (377).

<sup>17)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 34.

<sup>18)</sup> *Drapela* in *Schuh/Macho/Kerstinger*, Steuerliche Betriebsprüfung, 21.

<sup>19)</sup> *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 8 KontRegG Rz 4.

<sup>20)</sup> *Flora*, Das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz und die (finanz)strafrechtlichen Indikationen des „Bankenpakets“, ZWF 2015, 179 (181).

<sup>21)</sup> Siehe dazu auch *Rauscher*, SWK 7/2018, 370 (371 f); BFG 25. 4. 2018, KE/1100001/2018.

<sup>22)</sup> Erlass des BMF vom 15. 11. 2022, Kontenregister- und Konteneinschau-Anwendungserlass, 2022-0.812.135, Pkt 2.4.1.b.

<sup>23)</sup> *Drapela* in *Schuh/Macho/Kerstinger*, Steuerliche Betriebsprüfung, 23.

<sup>24)</sup> Siehe dazu auch *Rauscher*, Auskunftsverlangen der Abgabenbehörden an Kreditinstitute und der Bewilligung durch das BFG, SWK 16/2019, 725 (727).

<sup>25)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031.

Einzelrichters ist und damit insbesondere, ob ein bisher nicht gewährtes Parteigehör im Rekursverfahren nachgeholt werden kann. Nach dessen Ansicht ist die „Sache“ der Entscheidung des Einzelrichters des BFG das Begehren auf Bewilligung des Auskunftsverlangens ausschließlich auf Basis der von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen. Die Senatsentscheidung ist auf diese „Sache“ eingeschränkt, sodass das Parteigehör nicht im Rekursverfahren nachgeholt werden kann. Die gegenteilige Ansicht würde dazu führen, dass Nachweise über die Wahrung des Parteigehörs regelmäßig entfallen und über das Rekursverfahren nachgeholt werden könnten; eine derartige Regelung sei dem Gesetzgeber nicht zusinnbar.<sup>26)</sup>

### 2.1.3. Nachweis über begründete Zweifel

Die Abgabenbehörde hat auch Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, an welchen Angaben des Steuerpflichtigen Zweifel bestehen. Einen Zweifel hegt derjenige, welcher es für möglich hält, dass eine Behauptung nicht der Wahrheit entspricht.<sup>27)</sup> Darüber hinaus müssen sich die Zweifel aber auch objektiv begründen lassen, weil bestimmte Tatsachen von einigem Gewicht vorliegen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf die Unrichtigkeit der Parteiangaben geschlossen werden kann.<sup>28)</sup> Seit dem BGBl I 2021/25 ist eine Konteneinschau gemäß § 8 Abs 1 Z 1 KontRegG auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige keine Angaben macht. Damit sollen auch jene Fälle erfasst werden, bei denen kein Kontakt zum Steuerpflichtigen besteht oder der Steuerpflichtige sonst seine Mitwirkung verweigert.<sup>29)</sup>

Für die Bewilligung eines Auskunftsverlangens reicht das Vorliegen begründeter Zweifel jedoch nicht aus, die Konteneinschau muss auch dazu geeignet sein, diese Zweifel aufzuklären. Die Abgabenbehörde muss durch die Konteneinschau erstmals in die Lage versetzt werden, die zweifelhaften Angaben des Abgabepflichtigen zu überprüfen.<sup>30)</sup>

### 2.1.4. Schutzwürdige Geheimhaltungsinteressen des Steuerpflichtigen

Abschließend hat die Behörde noch nachzuweisen, dass der mit der Konteneinschau verbundene Eingriff in die schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Kunden des Kreditinstituts nicht außer Verhältnis zu dem Zweck der Ermittlungsmaßnahme steht. Dazu muss zB zu erwarten sein, dass sich die tatsächliche Bemessungsgrundlage wesentlich von der bisher bekannten Bemessungsgrundlage unterscheidet oder die Auskunft wegen der Höhe der vollstreckbaren oder sicherzustellenden Abgabenforderung zweckmäßig ist.<sup>31)</sup> Nach der Rechtsprechung des BFG werden Auskunftsverlangen regelmäßig bewilligt, wenn keine anderen zweckmäßigeren Ermittlungsmaßnahmen zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen vorliegen.<sup>32)</sup>

## 2.2. Mehrfache Bewilligung desselben Antrags

Bereits das BFG wies in mehreren Beschlüssen über die Abweisung eines Auskunftsverlangens aufgrund der Vorlage von mangelhaften Unterlagen durch die Abgabenbe-

<sup>26)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 36; siehe auch *Rauscher*, BFGjournal 2023, 14 (17).

<sup>27)</sup> BFG 10. 3. 2017, KE/5100002/2017.

<sup>28)</sup> BFG 10. 3. 2017, KE/5100002/2017.

<sup>29)</sup> Siehe dazu die Erläuterungen zum Ministerialentwurf 33/ME 27. GP, 5. Vor dieser Änderung wurde ein entsprechender Antrag auf Konteneinschau nicht bewilligt. Siehe dazu BFG 10. 3. 2017, KE/5100002/2017.

<sup>30)</sup> *Drapela* in *Schuh/Macho/Kerstinger*, Steuerliche Betriebsprüfung, 27.

<sup>31)</sup> EriRV 685 BlgNR 25. GP, 5.

<sup>32)</sup> BFG 27. 2. 2017, KE/2100003/2017; 24. 3. 2017, KE/5100004/2017; 21. 8. 2017, KE/2100004/2017; 2. 10. 2018, KE/3100001/2018; 14. 7. 2020, KE/5100001/2020; 4. 6. 2021, KE/5100001/2021; 17. 2. 2002, KE/7100002/2022. Für eine Übersicht zu weiteren vom BFG akzeptierten Begründungen siehe zB *Drapela* in *Schuh/Macho/Kerstinger*, Steuerliche Betriebsprüfung, 29.

hörde darauf hin, dass die Behörde einen neuen, nunmehr gehörig begründeten Bewilligungsantrag stellen kann: Ein Verbrauch eines entsprechenden Antragsrechts tritt mit dem Abweisungsbeschluss nicht ein.<sup>33)</sup> Auch der VwGH vertritt in seiner Entscheidung zur Konteneinschau die Ansicht, dass die Rechtskraft einer früheren Entscheidung einem neuerlichen Begehren auf Bewilligung eines Auskunftsverlangens nicht entgegensteht, wenn das Auskunftsverlangen als solches unverändert ist, aber entweder die Begründung des Auskunftsverlangens wesentlich von der bisherigen abweicht oder erstmals Nachweise über die Gewährung des Parteiengehörs vorgelegt werden.<sup>34)</sup>

Gleichermaßen kann die tatsächliche Erfüllung eines (ersten) Auskunftsverlangens an sich der Bewilligung eines weiteren Auskunftsverlangens nicht entgegenstehen. Ob das Auskunftsverlangen erneut bewilligt wird, hängt nur davon ab, ob die Voraussetzungen des § 8 Abs 1 KontRegG vorliegen.<sup>35)</sup> Wenn der Abgabenbehörde durch eine vorangegangene Konteneinschau gewonnene und verwertbare Beweise vorliegen, so ist nicht zu erwarten, dass die neuerlich begehrte Auskunft (betreffend dieselben Konten über denselben Zeitraum) geeignet ist, Zweifel aufzuklären. Im Ermittlungsverfahren aufgrund von § 9 Abs 5 KontRegG unverwertbare Beweise können einem weiteren Auskunftsverlangen aber regelmäßig nicht entgegenstehen.<sup>36)</sup>

### 2.3. Nur vollumfängliche Bewilligung

In der auf die Entscheidung des VwGH folgenden Rekursentscheidung des BFG<sup>37)</sup> scheiterte die Bewilligung des Auskunftsverlangens wiederum an der mangelnden Begründung für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 8 Abs 1 KontRegG in Bezug auf einen Teil der Bankkonten. Damit führt das BFG die Rechtsprechungslinie fort, dass ein Auskunftsverlangen nur als solches zur Gänze bewilligt oder nicht bewilligt werden kann.<sup>38)</sup> Der Beschluss kann weder den Umfang oder Inhalt des Auskunftsverlangens bestimmen, noch das Auskunftsverlangen inhaltlich abändern.<sup>39)</sup> Eine teilweise Bewilligung würde eine nachträgliche Veränderung des schriftlichen Auskunftsverlangens durch die Abgabenbehörde (zB durch Streichungen) erfordern, welche nicht zulässig wäre.<sup>40)</sup> Genauso wenig wäre es zulässig, ein teilweise nicht bewilligtes schriftliches Auskunftsverlangen an ein Kreditinstitut zu richten und es diesem zu überantworten, das Ausmaß der Bewilligung dieser verfahrensleitenden Verfügung (sD §§ 94 und 244 BAO festzustellen.<sup>41)</sup>

Wenn die Abgabenbehörde vermeiden will, dass ein schriftliches Auskunftsverlangen nicht bewilligt wird, weil es nicht vollumfänglich bewilligungsfähig ist, muss sie dem BFG für jedes Konto ein eigenes schriftliches Auskunftsverlangen zur Bewilligung vorlegen.<sup>42)</sup> Bei mehreren Kreditinstituten ist an jedes Kreditinstitut ein eigenes Auskunftsverlangen zu richten.<sup>43)</sup>

---

<sup>33)</sup> Siehe zB BFG 2. 3. 2017, KE/5100001/2017; 10. 3. 2017, KE/5100002/2017; 3. 8. 2017, KE/5100005/2017; 17. 12. 2019, KR/2100001/2019.

<sup>34)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 37; *Rauscher*, BFGjournal 2023, 14 (17).

<sup>35)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 39.

<sup>36)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 39. Siehe zum Beweisverwertungsverbot ausführlich *Gassner*, Das Beweisverwertungsverbot gemäß § 9 Abs 5 KontRegG, AVR 2021, 32.

<sup>37)</sup> BFG 14. 2. 2023, KR/2100001/2023; 14. 2. 2023, KR/2100002/2023.

<sup>38)</sup> Siehe dazu *Rauscher*, SWK 7/2018, 370 (375); BFG 24. 9. 2019, KE/6100001/2019; so auch die Ansicht des BMF im Kontenregister- und Konteneinschau-Anwendungserlass, Pkt 2.4.2. Im Beschluss BFG 3. 8. 2017, KE/5100005/2017, wurde noch eine Teilbewilligung beschlossen.

<sup>39)</sup> Siehe dazu *Rauscher*, SWK 16/2019, 725 (727); Pkt 2.4.2 Kontenregister- und Konteneinschau-Anwendungserlass.

<sup>40)</sup> BFG 14. 2. 2023, KR/2100001/2023; 14. 2. 2023, KR/2100002/2023.

<sup>41)</sup> BFG 14. 2. 2023, KR/2100001/2023; 14. 2. 2023, KR/2100002/2023.

<sup>42)</sup> BFG 14. 2. 2023, KR/2100001/2023; 14. 2. 2023, KR/2100002/2023.

<sup>43)</sup> *Rauscher*, SWK 16/2019, 725 (726); Pkt 2.4.1 Kontenregister- und Konteneinschau-Anwendungserlass. In der Vergangenheit wurden allerdings auch schon Auskunftsverlangen bewilligt, die an mehrere Kreditinstitute gerichtet waren: BFG 27. 2. 2017, KE/2100003/2017; 2. 10. 2018, KE/3100001/2018; 14. 7. 2020, KE/5100001/2020; 17. 2. 2022, KE/7100002/2022.

### 3. Rekursverfahren im KontRegG

#### 3.1. Besondere (verfassungsrechtliche) Zuständigkeit des BFG

§ 9 Abs 4 KontRegG ordnet an, dass gegen den Bewilligungsbeschluss des BFG iSd § 9 Abs 1 KontRegG – der entweder auf Bewilligung oder Nichtbewilligung eines vorgelegten Auskunftsverlangens lautet – ein Rekurs eingelegt werden kann, über den das BFG durch einen Senat entscheidet. § 288 BAO ist dabei sinngemäß anzuwenden.<sup>44)</sup>

Sowohl § 9 Abs 1 als auch Abs 4 KontRegG wurden in der Stammfassung des KontRegG (BGBl I 2015/116) als Verfassungsbestimmungen ausgestaltet. Da die Kompetenzen der Verwaltungsgerichte verfassungsgesetzlich abschließend geregelt sind, bedarf die Zuweisung neuer Aufgaben einer verfassungsgesetzlichen Grundlage.<sup>45)</sup> Laut den Gesetzesmaterialien zur Stammfassung war es daher nötig, § 9 Abs 1 und 4 KontRegG im Verfassungsrang zu erlassen, weil eine neue Zuständigkeit des BFG eingeführt und ein besonderer Rechtszug an einen Senat des BFG eröffnet wurde.<sup>46)</sup> Diese Zuständigkeiten hätten sich nicht aus Art 130 Abs 2 B-VG in der damaligen Fassung ergeben.<sup>47)</sup> Interessant ist, dass § 9 Abs 1 KontRegG in der jüngeren Vergangenheit seines Verfassungsrangs entkleidet wurde.<sup>48)</sup> Dies sieht der Ausschussbericht zur Änderung des KontRegG durch BGBl I 2021/25 vor.<sup>49)</sup> Aufgrund der neu eingefügten Z 4 in Art 130 Abs 2 B-VG<sup>50)</sup> können Bundes- oder Landesgesetze nunmehr nämlich eine Zuständigkeit eines Verwaltungsgerichts zur Entscheidung über „Beschwerden, Streitigkeiten oder Anträge in sonstigen Angelegenheiten“ vorsehen. Es ist daher nicht mehr erforderlich, die Zuständigkeit des BFG für die Bewilligung einer Konteneinschau durch eine eigene Verfassungsbestimmung anzuordnen.<sup>51)</sup> Wenngleich die Ausgestaltung als Verfassungsbestimmung in Bezug auf § 9 Abs 1 KontRegG – wie im Ausschussbericht zutreffend ausgeführt – seit der Novellierung von Art 130 Abs 2 B-VG überflüssig ist, gilt dies nicht auch für § 9 Abs 4 KontRegG. Der Begriff des Rekurses ist dem Abgabeverfahrensrecht, wie auch generell dem Verwaltungsverfahrensrecht, nämlich völlig fremd.<sup>52)</sup> Eine verfassungsgesetzliche Grundlage für das Rekursverfahren ist daher jedenfalls unerlässlich.

#### 3.2. Entscheidungsform im Rekursverfahren

Über den Rekurs hat gemäß § 9 Abs 4 KontRegG das BFG durch einen Senat zu entscheiden. Der Senat besteht hierbei gemäß § 12 Abs 2 BFGG aus zwei hauptberuflichen Richtern iSd § 3 Abs 1 BFGG und zwei fachkundigen Laienrichtern iSd § 4 BFGG.<sup>53)</sup> Wie der VwGH in seinem jüngsten Erkenntnis zur Konteneinschau feststellte, regelt das Gesetz nicht, in welcher Form der Senat nach § 9 Abs 4 KontRegG entscheidet.<sup>54)</sup> Gemäß § 9 Abs 4 Satz 2 KontRegG ist § 288 BAO sinngemäß anzuwenden. Den Gesetzesmaterialien zufolge sind durch den Verweis auf § 288 BAO (welcher den zweistufigen Instanzenzug bei Gemeinden regelt) § 245 BAO (Rekursfrist ein Monat), § 246 BAO (Rekurslegitimation), § 250 BAO (Inhaltserfordernisse), § 254 BAO (Ausschluss der aufschiebenden

<sup>44)</sup> § 9 Abs 4 KontRegG idF BGBl I 2021/25.

<sup>45)</sup> Vgl hierzu auch AB 301 BlgNR 26. GP, 5.

<sup>46)</sup> AB 749 BlgNR 25. GP, 3.

<sup>47)</sup> Art 130 B-VG idF BGBl I 2014/101.

<sup>48)</sup> Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass das Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS) § 9 Abs 1 KontRegG in der konsolidierten Fassung fälschlicherweise weiterhin als Verfassungsbestimmung ausweist. In Art 2 Z 22 BGBl I 2021/25 wurde die „Entkleidung“ von § 9 Abs 1 KontRegG jedoch wirksam kundgemacht.

<sup>49)</sup> AB 607 BlgNR 27. GP, 6: „Auf Anregung des BKA-V wird der geltende § 9 Abs. 1 des KontRegG seines Verfassungsrangs entkleidet.“

<sup>50)</sup> Siehe Änderung durch BGBl I 2019/14.

<sup>51)</sup> AB 607 BlgNR 27. GP, 6.

<sup>52)</sup> So auch VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 28.

<sup>53)</sup> Vgl zur genauen Zusammensetzung *Wanke/Unger*, BFGG (2014) § 12 Anm 5.

<sup>54)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 28.

Wirkung) und § 256 BAO (Rücknahme des Rekurses bis zur Bekanntgabe der Entscheidung) sinngemäß im Rekursverfahren anzuwenden.<sup>55)</sup> Aus dem Verweis auf § 288 BAO kann jedoch für die Form der Rekursentscheidung nichts gewonnen werden.<sup>56)</sup>

Gemäß §§ 278 und 279 BAO entscheidet das BFG immer mit Erkenntnis oder Beschluss. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass der Senat auch im Rekursverfahren nach § 9 Abs 4 KontRegG entweder mit Beschluss (sofern die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder gegenstandslos zu erklären ist) oder inhaltlich mit Erkenntnis zu entscheiden hat.<sup>57)</sup> Nach *Grill* hätte das BFG daher über die Rechtmäßigkeit des Einzelrichterbeschlusses unter sinngemäßer Anwendung des § 279 Abs 1 BAO mittels Erkenntnisses zu entscheiden.<sup>58)</sup>

Der VwGH ist demgegenüber der Ansicht, dass auch die Entscheidung des Senats über den Rekurs in Form eines Beschlusses – und nicht durch Erkenntnis – zu erfolgen hat.<sup>59)</sup> Der „*Rekurs*“ ist dem Verwaltungsverfahren fremd und dürfte wohl aus der ZPO übernommen worden sein.<sup>60)</sup> Nach § 514 Abs 1 ZPO richtet sich ein Rekurs gegen einen Beschluss des Erstgerichts. Über den Rekurs ist vom Rekursgericht gemäß § 526 Abs 1 ZPO wiederum – in Senatsbesetzung<sup>61)</sup> – mit Beschluss zu entscheiden.<sup>62)</sup> Im Vergleich mit dem Rekursverfahren der ZPO liegt daher der Schluss nahe, dass auch die Entscheidung des BFG-Senats im Rekursverfahren des KontRegG mit Beschluss zu erfolgen hat. Nach Ansicht des VwGH spricht hierfür auch der Umstand, dass § 31 Abs 1 VwGVG immer dann einen Beschluss vorsieht, wenn nicht ein Erkenntnis zu fällen ist. Aus dem KontRegG ergibt sich gerade nicht, dass die Rekursentscheidung mit Erkenntnis zu treffen wäre.<sup>63)</sup> Insofern hat das BFG in den geschilderten Anlassfällen richtigerweise im Rekursverfahren mittels Beschlusses entschieden.

### 3.3. Rekurslegitimation

§ 9 Abs 4 KontRegG besagt nur, dass ein Rekurs erhoben werden kann, klärt jedoch nicht auf, wer hierzu legitimiert ist. Aus dem Verweis auf § 288 BAO und der dadurch ausgelösten sinngemäßen Geltung von § 246 BAO ergibt sich,<sup>64)</sup> dass zur Einbringung eines Rekurses jeder befugt ist, an den der Beschluss des Einzelrichters iSd § 9 Abs 1 KontRegG ergangen ist. Das ist jedenfalls die Abgabenbehörde, welche die Bewilligung der Konteneinschau anstrebte. Überdies ist aber auch der Abgabepflichtige oder ein vom Abgabepflichtigen verschiedener Kontoinhaber Beschlussadressat und daher rekurslegitimiert.<sup>65)</sup>

Offen bleibt, ob auch das zur Auskunft herangezogene Kreditinstitut berechtigt ist, einen Rekurs einzulegen. Während *Grill* eine Rekurslegitimation verneint, weil das Kre-

<sup>55)</sup> AB 749 BlgNR 25. GP, 3; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 9 KontRegG Rz 12.

<sup>56)</sup> So auch VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 28. In § 288 BAO wird zum Inhalt der „Berufungsentscheidung“ die sinngemäße Anwendung der für die Beschwerdeentscheidung geltenden Bestimmungen normiert. Dies kann aber nicht sinngemäß auf das Rekursverfahren umgelegt werden, weil nicht angenommen werden kann, dass das BFG mit Bescheid zu entscheiden hätte (§ 288 BAO iVm § 262 Abs 1 BAO; vgl auch AB 749 BlgNR 25. GP, 3, der insoweit auf §§ 245, 246, 250, 254 und 256 BAO, nicht aber auf § 262 BAO verweist). Der Bescheid ist dem BFG als Erledigungsform völlig fremd. Vgl auch *Grill*, taxlex 2015, 372 (379).

<sup>57)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (379); siehe auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 9 KontRegG Rz 17.

<sup>58)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (379).

<sup>59)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 28; dies entspricht auch der gängigen Praxis des BFG.

<sup>60)</sup> Die Gesetzesmaterialien schweigen hierzu. Vgl AB 749 BlgNR 25. GP, 3.

<sup>61)</sup> Siehe §§ 7 und 8 JN. Der Senat besteht grundsätzlich aus drei Berufsrichtern. Bei Rechtsmitteln gegen Entscheidungen über die Gebühren der Sachverständigen und Dolmetscher entscheidet gemäß § 8a JN ausnahmsweise der Einzelrichter.

<sup>62)</sup> Details siehe *Kodek* in *Rechberger*, ZPO<sup>5</sup> (2019) § 526 Rz 1 ff.

<sup>63)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 28; siehe auch *Rauscher*, BFGjournal 2023, 14 (15).

<sup>64)</sup> Zur sinngemäßen Geltung siehe bereits Pkt 3.2. und AB 749 BlgNR 25. GP, 3.

<sup>65)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (378); *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 9 KontRegG Rz 14.

ditinstitut nicht Partei des Bewilligungsverfahrens und auch nicht Beschlussadressat ist,<sup>66)</sup> bejahen *Flora* und *Fried* – jedoch ohne nähere Begründung – eine solche.<sup>67)</sup> UE ist der Ansicht von *Grill* zuzustimmen. Dem Kreditinstitut ist der Beschluss des BFG zwar vorzulegen, damit dieses überprüfen kann, ob ein rechtmäßiges Auskunftsverlangen vorliegt, jedoch diesem nicht als Bescheidadressat zuzustellen.<sup>68)</sup> Da das Verfahren nach § 9 KontRegG den Kunden des Kreditinstituts und dessen Bankgeheimnis schützt, nicht aber ein Geheimnis des Kreditinstituts, ist das Kreditinstitut selbst nicht schutzbedürftig und damit auch nicht rekurslegitimiert.<sup>69)</sup>

### 3.4. Bekämpfbarkeit der Rekursentscheidung

Auch zur Frage der Bekämpfbarkeit der Rekursentscheidung mittels Revision lieferte der VwGH in seiner jüngsten Entscheidung nunmehr eine Antwort. Demnach ist die Rekursentscheidung des Senats durch Revision an den VwGH bekämpfbar. Es handelt sich nämlich nicht um einen bloß verfahrensleitenden, sondern um einen anfechtbaren verfahrensrechtlichen Beschluss, weil ein (Rechtsschutz-)Bedürfnis nach sofortiger Anfechtbarkeit – wie bereits bei der Entscheidung des BFG-Einzelrichters im Wege eines Rekurses – auch in Bezug auf die Rekursentscheidung gegeben ist.<sup>70)</sup> Dies bedeutet selbstverständlich aber nicht, dass jede Rekursentscheidung vor dem VwGH bekämpfbar ist. Die Revision ist – wie auch sonst – nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt (Art 133 Abs 4 B-VG).<sup>71)</sup>

Auch im Revisionsverfahren stellt sich die Frage, wer zur Erhebung einer solchen legitimiert ist. Gemäß Art 133 Abs 6 B-VG ist derjenige berechtigt, eine Revision zu erheben, der in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet (Z 1), sowie die belangte Behörde (Z 2). Bei einer die Konteneinschau bestätigenden Rekursentscheidung wären demnach – bei Erfüllung der sonstigen Revisionsvoraussetzungen – sowohl der Abgabepflichtige als auch der Kontoinhaber revisionslegitimiert.<sup>72)</sup> Fraglich ist jedoch die Revisionslegitimation der Abgabenbehörde. Im Rekursverfahren wird nämlich nicht das Auskunftsverlangen der Behörde angefochten, sondern der Beschluss des BFG-Einzelrichters. Wie bereits im Rahmen der Rekurslegitimation ausgeführt, ist die Abgabenbehörde Adressat des Beschlusses nach § 9 Abs 1 KontRegG. Dies muss folglich auch für die Rekursentscheidung gelten.<sup>73)</sup> Der VwGH stellte fest, dass die Abgabenbehörde schon im Hinblick darauf, dass sie das Auskunftsverlangen dem BFG zur Bewilligung vorlegt, Partei dieses Verfahrens ist. Auch ein allenfalls folgendes Rekursverfahren erfolgt nicht „einseitig“ ohne Beteiligung anderer Parteien. Nach Ansicht des VwGH ist die Abgabenbehörde (auch) im Rekursverfahren vor dem BFG als „*belangte Behörde*“ anzusehen. Daher ist sie gemäß § 133 Abs 6 Z 2 B-VG legitimiert, Revision zu erheben.<sup>74)</sup> Das zur Auskunft herangezogene Kreditinstitut ist demgegenüber ebenso wenig zur Erhebung einer Revision berechtigt, wie es zum Einlegen eines Rekurses legitimiert ist.<sup>75)</sup>

<sup>66)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (378).

<sup>67)</sup> *Flora*, ZWF 2015, 179 (182); *Fried*, Kontenregistereinsicht und Konteneinschau, ZWF 2017, 25 (29); siehe auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 9 KontRegG Rz 14.

<sup>68)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (376).

<sup>69)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (378). Das Bankgeheimnis gemäß § 38 BWG schützt nicht Geheimnisse der Bank, sondern „*Kundengeheimnisse*“. Siehe *Oppitz* in *Oppitz/Chini*, Bankwesengesetz<sup>2</sup> (2022) § 38 Rz 1.

<sup>70)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 29 ff; siehe auch *Rauscher*, BFGjournal 2023, 14 (15 f).

<sup>71)</sup> *Leeb* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht (17. Lfg, 2021) Art 133 Abs 1 bis 2a und 9 B-VG Rz 8; vgl auch *Grill*, taxlex 2015, 372 (380).

<sup>72)</sup> *Grill*, taxlex 2015, 372 (380).

<sup>73)</sup> Vgl die Überlegungen von *Grill*, taxlex 2015, 372 (380).

<sup>74)</sup> VwGH 15. 12. 2022, Ro 2022/13/0031, Rz 33; wohl anderer Ansicht *Drapela*, Der neue Anwendungserlass des BMF zur Kontenregisterabfrage und zur Konteneinschau, SWK 32/33/2022, 1254 (1259). Demnach kommt der Abgabenbehörde in einem Rekursverfahren nach § 9 Abs 4 KontRegG keine Par-teistellung zu.

<sup>75)</sup> Siehe Pkt 3.3.





### Auf den Punkt gebracht

Wie die kürzlich ergangenen Entscheidungen des BFG und VwGH eindrucksvoll zeigen, wirft das Verfahren zur Konteneinschau nach wie vor Probleme auf. Die Abgabenbehörde muss dem BFG im Rahmen der Bewilligung eines Auskunftsverlangens nachweisen, dass die Voraussetzungen für eine Konteneinschau (Wahrung des Parteiengehörs, Vorliegen begründeter Zweifel, Eignung der Konteneinschau zur Beseitigung der Zweifel und Verhältnismäßigkeit) vorliegen. Eine Bewilligung des Auskunftsverlangens durch das BFG kann aber nur dann erfolgen, wenn dieses vollumfänglich bewilligungsfähig ist. Scheitert die Bewilligung einer Konteneinschau an einem (teilweise) mangelhaften Auskunftsverlangen, steht es der Abgabenbehörde weiterhin offen, dem BFG ein neues, verbessertes Auskunftsverlangen vorzulegen.

Das Rekursverfahren im KontRegG stellt eine abgabenverfahrensrechtliche Besonderheit dar und dürfte wohl aus der ZPO entliehen worden sein. Während die Zuständigkeitsbegründung des BFG-Einzelrichters zur Auskunftsbeurteilung nach § 9 Abs 1 KontRegG nicht mehr als Verfassungsbestimmung ausgestaltet sein muss, ist dies beim Rekursverfahren nach § 9 Abs 4 KontRegG unumgänglich. Rekurslegitimiert sind neben der Abgabenbehörde auch der Abgabepflichtige oder ein vom Abgabepflichtigen verschiedener Kontoinhaber. Dem zur Auskunft herangezogenen Kreditinstitut kommt keine Rekurslegitimation zu. Ebenso wie der Einzelrichter im Bewilligungsverfahren nach § 9 Abs 1 KontRegG entscheidet auch der Senat im Rekursverfahren nach § 9 Abs 4 KontRegG mit Beschluss. Die Rekursentscheidung ist ihrerseits mit Revision beim VwGH bekämpfbar. Neben dem Abgabepflichtigen oder einem vom Abgabepflichtigen verschiedenen Kontoinhaber ist auch die Abgabenbehörde (bei einer für sie negativen Rekursentscheidung) revisionslegitimiert.

---

## Relevanter Anteil bei Nichtfestsetzung gemäß § 17 Abs 1a UmgrStG

In einer auf der BMF-Homepage veröffentlichten Anfragebeantwortung vom 16. 3. 2023 nimmt das BMF zu folgender Frage Stellung:

*Welcher Kapitalanteil ist nach § 17 Abs 1a Satz 1 UmgrStG iVm § 27a Abs 3 Z 2 lit b letzter Satz EStG (Wertminderungen während der Dauer der Nichtfestsetzung infolge eines Anteilstausches) relevant, der eingebrachte Kapitalanteil oder der erhaltene Kapitalanteil (Gegenleistung)?*

Nach Ansicht des BMF sind auch im Anwendungsbereich des Anteilstausches gemäß § 17 Abs 1a UmgrStG allfällige Wertminderungen hinsichtlich des eingebrachten Vermögens – für das die Abgabenschuld ursprünglich nicht festgesetzt wurde – nach Maßgabe von § 27a Abs 3 Z 2 lit b letzter Satz EStG zu berücksichtigen. Allfällige Wertminderungen im erhaltenen Kapitalanteil (Gegenleistung) sind dafür hingegen nicht relevant.

Im Zuge der nächsten Wartung der UmgrStR soll eine dahingehende Klarstellung aufgenommen werden.

Die Anfragebeantwortung kann über den folgenden Link abgerufen werden: <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---Einkommensteuer/Nichtfestsetzung-bei-Anteilstausch.html>.