

Säumnisfolgen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren

Michael Lang

- I. Die Voraussetzungen zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde**
- II. Der weitere Gang des Verfahrens**
- III. Unterlassung der Aktenvorlage durch die belangte Behörde**
- IV. Zurückverweisung an die erste Instanz**
- V. Besonderheiten des UFS-Verfahrens**
- VI. Würdigung**

I. Die Voraussetzungen zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde

Nach Art 132 B-VG kann Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch Verwaltungsbehörden einschließlich der Unabhängigen Verwaltungssenate erheben, „wer im Verwaltungsverfahren als Partei zur Geltendmachung der Entscheidungspflicht berechtigt war“. Die Verfassungsvorschrift schließt eine Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht in Verwaltungsstrafsachen ausdrücklich aus, wobei dies nicht für Privatanklage- und Finanzstrafsachen gilt. § 27 VwGG präzisiert die verfassungsrechtlichen Vorgaben: Nach dieser einfachen gesetzlichen Vorschrift kann die Säumnisbeschwerde nach Art 32 B-VG erst erhoben werden, „wenn die oberste Behörde, die im Verwaltungsverfahren, sei es im Instanzenzug, sei es im Wege eines Antrags auf Übergang der Entscheidungspflicht, oder der Unabhängige Verwaltungssenat, der nach Erschöpfung des Instanzenzuges, sei es durch Berufung oder im Wege eines Antrages auf Übergang der Entscheidungspflicht, angerufen werden konnte“, nicht binnen sechs Monaten in der Sache entschieden hat. Die Materien Gesetze können aber für den Übergang der Entscheidungspflicht eine kürzere oder längere Frist vorsehen. Die Frist läuft nach § 27 Abs 1 VwGG von dem Tag, an dem der Antrag auf Sachentscheidung bei der obersten Behörde einzubringen war.

Die Voraussetzungen zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde sind bereits im Detail von *Stöger* in diesem Band analysiert worden.¹ Ich will mich nun darauf konzentrieren, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn die Behörde säumig geworden ist, die Voraussetzungen für die Erhebung einer Säumnisbeschwerde gegeben sind und eine Säumnisbeschwerde tatsächlich erhoben wurde. Dabei will ich einen speziellen Fokus auf das Abgabenrecht legen und mich vor allem jenen Rechtsfragen zuwenden, die sich aus dem Zusammenspiel der Regelungen des VwGG und der abgabenverfahrensrechtlichen Vorschriften ergeben.

II. Der weitere Gang des Verfahrens

Nach § 36 Abs 2 VwGG ist bei Säumnisbeschwerden nach Art 132 B-VG „der belangten Behörde aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten den Bescheid zu erlassen und eine Abschrift des Bescheides dem Verwaltungsgerichtshof vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt“. Die Regelung hat zur Konsequenz, dass die säumige Behörde ihre Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache mit der Erhebung einer Säumnisbeschwerde nicht automatisch verliert. Vielmehr bleibt sie innerhalb der vom VwGH gesetzten Frist weiterhin zur Entscheidung zuständig.² Erlässt die säumige Behörde den Bescheid innerhalb der vom VwGH gesetzten Frist, kann der Bescheid folglich nicht wegen Unzu-

¹ Vgl *Stöger*, Die Voraussetzungen der Säumnisbeschwerde, in diesem Band.

² Vgl VwGH 23.11.1988, 88/01/0273; 26.4.2000, 2000/14/0049; 22.10.2002, 2000/01/0404; *Winkelhofer*, Säumnis von Verwaltungsbehörden (1991) 207; *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1987) 456; *Arnold*, VwGH 16.12.1986, 85/04/0144, AnwBl 1987, 242 (243 ff).

ständigkeit der belangten Behörde aufgehoben werden.³ Dies gilt auch dann, wenn die säumige Behörde den Bescheid nach Erhebung der Säumnisbeschwerde, aber noch vor Beauftragung der belangten Behörde nach § 36 Abs 2 VwGG erlassen hat.⁴

Dieselben Rechtsfolgen treten ein, wenn der Verwaltungsgerichtshof die Frist für die belangte Behörde verlängert. Der VwGH kann die Frist auf Antrag verlängern, muss es aber nicht tun. § 36 Abs 2 VwGG lässt dem VwGH bei der Bemessung der Frist einen Entscheidungsspielraum. Die maximale Länge der Frist ist nicht gesetzlich vorgegeben. Die Frist kann verlängert werden, wenn die säumige Behörde das Vorliegen von „in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Bescheiderlassung unmöglich machen“. Eine einmal abgelaufene Frist kann aber nicht verlängert werden.⁵ Weiters hat der VwGH in einem Säumnisbeschwerdeverfahren nur einmal die Möglichkeit, die Frist zu verlängern.⁶

Verstreicht die Frist des § 36 Abs 2 VwGG, ohne dass die säumige Behörde die Erlassung des Bescheides nachholt, geht ihre Zuständigkeit auf den VwGH über. Die säumige Behörde verliert damit ihre Zuständigkeit.⁷ Erlässt sie aber nach Übergang der Zuständigkeit auf den VwGH dennoch den Bescheid, ist das Verfahren über die Säumnisbeschwerde nach § 36 Abs 2 letzter Satz VwGG einzustellen.⁸ Nach § 36 Abs 2 letzter Satz VwGG kommt es nämlich für die Einstellung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht darauf an, ob die Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch zuständig war. Ausschlaggebend ist alleine, dass der Bescheid überhaupt erlassen wurde. Die Einstellung des verwaltungsgerichtlichen Säumnisverfahrens bewirkt wiederum die Zuständigkeit der säumigen Behörde.⁹ Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Behörde den Bescheid erlassen hat, der zur Einstellung des verwaltungsgerichtlichen Säumnisverfahrens geführt hat, war sie aber unzuständig. Der Bescheid

³ Vgl *Winkelhofer*, Säumnis, 207 und 217 ff; *Köhler*, Die Säumnisbeschwerde, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 77 (107); vor der Novellenfassung (BGBl I 1997/88) enthielt § 36 Abs 2 VwGG das Wort „fristgerecht“. Nur bei Erlassung des Bescheids innerhalb der Frist war das Säumnisverfahren nach § 36 Abs 2 VwGG einzustellen. In allen anderen Fällen wurde Gegenstandslosigkeit gem § 33 Abs 1 VwGG angenommen; vgl VwGH 30.1.2006, 2005/17/0231.

⁴ Vgl *Winkelhofer*, Säumnis, 207; VwGH 28.3.1991, 90/17/0449; 27.2.1992, 91/17/0201; vgl auch *Köhler*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 107; *Höfner*, Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 181 (191).

⁵ VwGH 15.11.2005, 2002/14/0103; vgl auch *Winkelhofer*, Säumnis, 206; *Köhler*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 107.

⁶ Vgl VwGH 28.10.2008, 2008/05/0097; *Köhler*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 107.

⁷ Vgl anstatt vieler VwGH 22.10.2002, 2000/01/0404; und *Winkelhofer*, Säumnis, 206 und 215.

⁸ Durch die Novellenerlassung ist die Einstellung des Säumnisverfahrens auf § 36 Abs 2 VwGG zurückzuführen: „Wird der Bescheid erlassen (...)“; vgl VwGH 22.9.1969, 945, 946/68; 16.12.1986, 85/04/0144; 26.6.1989, 89/12/0101; 14.10.1992, 92/13/0169; 18.12.1992, 89/17/0209; so auch *Köhler*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 107; *Winkelhofer*, Säumnis, 216.

⁹ Vgl bspw *Urtz*, Wiederaufnahme und Wiedereinsetzung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 281 (307).

kann daher vor dem VwGH wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde bekämpft werden und ist vom VwGH aufzuheben.¹⁰ Nach der Rechtsprechung des VwGH wird in diesem Fall die Unzuständigkeit der belangten Behörde allerdings nicht von Amts wegen aufgegriffen, sondern nur dann, wenn sich der Beschwerdeführer auf diesen Aufhebungsgrund beruft.¹¹ Auf diese Weise möchte der VwGH sicherstellen, dass jene Beschwerdeführer, denen es nicht nur darum geht, dass der rechtswidrig erlassene Bescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, sondern die an einer raschen Entscheidung der zugrunde liegenden Rechtsfrage durch den VwGH interessiert sind, die Entscheidung auch durchsetzen können.¹² Andernfalls bestünde die Gefahr, dass der VwGH den Bescheid der belangten Behörde jedenfalls wegen Unzuständigkeit aufhebt, die nach Einstellung des Verfahrens über die Säumnisbeschwerde wieder zuständig gewordene Behörde den inhaltlich unverändert gebliebenen Bescheid nochmals erlässt und die eigentlich relevante Rechtsfrage dann erst in einem zweiten Rechtsgang entschieden werden kann.

Die Aufhebung des verspätet erlassenen Bescheides durch den VwGH berechtigt zur Wiederaufnahme des nach § 36 Abs 2 letzter Satz VwGG eingestellten Verfahrens über die Säumnisbeschwerde.¹³ Wird das Verfahren über die Säumnisbeschwerde wieder aufgenommen, geht die Zuständigkeit neuerlich auf den VwGH über.¹⁴ Die säumige Behörde verliert ihre Zuständigkeit. Erfolgt keine Wiederaufnahme des eingestellten Verfahrens über die Säumnisbeschwerde, bleibt es nach Aufhebung des Bescheides durch den VwGH bei der Zuständigkeit der belangten Behörde im fortgesetzten Verfahren.¹⁵ Umstritten ist, ob die seinerzeit erfolgte Einstellung der Säumnisbeschwerde in dieser Konstellation der neuerlichen Einbringung einer Säumnisbeschwerde entgegensteht, wenn die belangte Behörde neuerlich säumig geworden ist.¹⁶ Will man eine Rechtsschutzlücke vermeiden, die ins-

¹⁰ Vgl § 42 Abs 2 Z 2 VwGG; *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 454.

¹¹ Vgl VwGH 16.3.1977, 752/76, Slg NF Nr 9.274/A; 27.9.1990, 90/12/0172; 7.6.2005, 2005/07/0050; 20.10.2005, 2004/11/0235; 13.9.2006, 2006/12/0038; 17.12.2007, 2005/01/0863; 17.7.2008, 2008/21/0253; so bereits *Oberndorfer*, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit (1983) 151; anders noch vor Novellenfassung: *Arnold*, Notwendigkeit und Gefahr einer Säumnisbeschwerde, AnwBl 1992, 92 (92 ff); ebenso *Winkelhofer*, Säumnis, 217.

¹² Vgl VwGH 30.1.2006, 2005/17/0231; *Winkelhofer*, Säumnis, 216 und 223 ff; eine Bescheidung der Rechtsschutzinteressen ist aufgrund der offenen Möglichkeit zur Bescheidbeschwerde nicht zu befürchten.

¹³ Gem § 45 Abs 1 Z 5 VwGG wurde der Grund der Klaglosstellung beseitigt; vgl VwGH 16.12.1986, 85/04/0144; *Urtz*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 304 ff; *Winkelhofer*, Säumnis, 225.

¹⁴ Vgl *Urtz*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 308.

¹⁵ Vgl VwGH 28.1.1994, 93/11/0239; 6.7.1999, 98/01/0442; 22.3.2000, 99/01/0448; 22.10.2002, 2000/01/0404; 14.1.2003, 2001/01/0483; *Arnold*, AnwBl 1987, 244; *Rombold*, Sind die den Abgabenbehörden eingeräumten Entscheidungsfristen ausreichend?, SWK 2000, S 373 (S 373 ff); *Urtz*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 306 ff.

¹⁶ Vgl *Winkelhofer*, Säumnis, 225; *Arnold*, AnwBl 1987, 244; *Arnold*, Notwendigkeit und Gefahren einer Säumnisbeschwerde, AnwBl 1992, 92 (92 ff); *Urtz*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 304 ff.

besondere dann schlagend werden kann, wenn die absoluten Fristen für die Wiederaufnahme bereits abgelaufen ist, sodass eine Wiederaufnahme nach § 45 Abs 1 Z 5 VwGG nicht mehr möglich sind, spricht viel dafür, die neuerliche Säumnis nicht von der Bindungswirkung des seinerzeitigen Einstellungsbeschlusses umfasst zu sehen und somit die Erhebung einer weiteren Säumnisbeschwerde als zulässig zu erachten.¹⁷

Erlässt die säumige Behörde den Bescheid nicht einmal nach Ablauf der vom VwGH gesetzten Frist und gegebenenfalls der Nachfrist oder kommt es zur Wiederaufnahme des eingestellten Verfahrens über die Säumnisbeschwerde, so hat der VwGH in der Sache selbst zu entscheiden. Auf dem Gebiet der Landes- und Gemeindeabgaben kommen derartige Entscheidungen in der Sache selbst gelegentlich vor.¹⁸ Auf dem Gebiet der Bundesabgaben sind sie äußerst selten. Berühmtheit erlangte das Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1991, 89/14/0064: In diesem Fall ging es – unter anderem – um die Inanspruchnahme des begünstigten Körperschaftsteuersatzes nach § 22 Abs 2 KStG 1966 auf eine Ausschüttung nach erfolgtem Gesellschafterzuschuss sowie um die Gewährung eines Gesellschafterzuschusses im Falle einer anderen Beteiligung, der zu einer Aktivierung auf die Beteiligung geführt hat, und die nachfolgend erfolgte Ausschüttung, die eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bewirkt hatte. Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war auch eine „Sale-and-lease-back“-Konstruktion unter Inanspruchnahme einer Investitionsbegünstigung. Die Betriebsprüfung hatte die angestrebten Begünstigungen vornehmlich unter Berufung auf die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO und die Regelung über das Scheingeschäft des § 23 BAO verwehrt. Die Finanzlandesdirektion für Kärnten hatte über die Berufung nicht entschieden und die Beschwerdeführerin hat Säumnisbeschwerde beim VwGH erhoben. Der VwGH trug der belangten Behörde gemäß § 36 Abs 2 VwGG auf, den versäumten Bescheid nachzuholen. Anstatt dieser Aufforderung zu entsprechen, teilte die belangte Behörde dem VwGH mit, „sie sehe sich mit Rücksicht auf das besonders arbeitsaufwendige Rechtsmittelverfahren nicht in der Lage, innerhalb der vom Gerichtshof gesetzten Frist von drei Monaten den versäumten Bescheid nachzuholen, selbst dann nicht, wenn diese Frist erstreckt werden sollte“. Der VwGH hat das Verhalten der belangten Behörde ausdrücklich in seinem Tätigkeitsbericht gerügt, hatte aber dennoch keine andere Alternative, als nunmehr in der Sache selbst zu entscheiden. Möglicherweise hat die Verärgerung des Gerichtshofs auch die Sachentscheidung beeinflusst, weil der Berufung der Beschwerdeführerin in allen Punkten stattgegeben wurde. Mittelbare Folge dieses Erkenntnisses waren gesetzliche Regelungen über die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, die mitt-

¹⁷ Vgl *Arnold*, AnwBl 1987, 244; *Arnold*, AnwBl 1992, 92 ff; *Urtz*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) *Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*, 308.

¹⁸ Vgl VwGH 21.5.1992, 88/17/0075; 28.11.2001, 98/17/0311; 12.8.2002, 2001/17/0171; 21.10.2004, 99/06/0016; 4.8.2005, 2005/17/0037; 22.2.2006, 2004/17/0028; 27.4.2006, 2003/16/0506; 31.8.2006, 2001/17/0172; 26.9.2006, 2006/17/0035; 29.11.2006, 2001/01/0453; 19.4.2007, 2006/15/0345; 28.6.2007, 2005/16/0187; 27.5.2008, 2006/17/0019; 18.5.2009, 2008/17/0170; 16.9.2009, 2007/05/0033.

lerweile wiederholt geändert wurden und nicht gerade zur Vereinfachung des Steuerrechts beitrugen.¹⁹

Weniger spektakulär war eine andere Sachentscheidung, die mit Erkenntnis vom 27.11.2008, 2007/16/0207 in einem Verfahren über eine Säumnisbeschwerde ergangen ist: Strittig war, ob das Finanzamt für Gebühren- und Verkehrssteuern eine Berufungsvorentscheidung über Berufungen gegen vier Grunderwerbsteuerbescheide und vier Schenkungssteuerbescheide rechtswirksam erlassen hat. Der Beschwerdeführer behauptete, dass keine Berufungsvorentscheidungen zugestellt wurden, und erhob dementsprechend Säumnisbeschwerde beim VwGH, da er seine Berufungen als unerledigt betrachtete. Der UFS ging hingegen davon aus, dass das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen erlassen hatte, die im Übrigen den Berufungen des Steuerpflichtigen stattgegeben haben sollen. Da der UFS von der Existenz von Berufungsvorentscheidungen ausging, erachtete er sich nicht als säumig und sah auch keine Möglichkeit, die Erlassung der seiner Auffassung nach ohnehin zugestellten und damit erlassenen Bescheide in der gem § 36 Abs 2 VwGG gesetzten Frist nachzuholen. Der VwGH beauftragte gem § 36 Abs 9 VwGG ein Bezirksgericht, den damaligen Parteienvertreter der Beschwerdeführer zu vernehmen und gelangte auf Grund des Vorbringens der Parteien und der Aussagen des vernommenen Zeugen zur Feststellung, dass eine Zustellung der Berufungsvorentscheidungen an den damaligen zustellungsbevollmächtigten Parteienvertreter der Beschwerdeführer nicht als erwiesen angenommen werden kann. Somit erwies sich die Säumnisbeschwerde als zulässig. Der VwGH trug dem UFS gemäß § 42 Abs 4 erster Satz VwGG auf, über die Berufung der Beschwerdeführer unter Zugrundelegung der Rechtsanschauung bescheidmäßig abzusprechen, dass im Beschwerdefall die Berufungsvorentscheidungen nicht rechtswirksam erlassen wurden. Die in § 42 Abs 4 VwGG dafür maximal vorgesehene Frist von acht Wochen setzte der VwGH im konkreten Fall mit bloß fünf Wochen fest.

III. Unterlassung der Aktenvorlage durch die belangte Behörde

Bei einer Entscheidung über eine Säumnisbeschwerde schlüpft der VwGH in die Rolle der belangten Behörde. Nach § 62 Abs 2 VwGG hat der VwGH dabei, soweit das VwGG nicht anderes bestimmt, jene Verwaltungsvorschriften anzuwenden, die die säumig gewordene Behörde anzuwenden gehabt hätte. Der VwGH hat selbst – soweit er nicht nach § 36 Abs 9 VwGG andere Behörden oder Gerichte heranzieht oder seine Befugnisse nach § 42 Abs 4 VwGG an eine andere Behörde delegiert – das Ermittlungsverfahren durchzuführen und selbst den Sachverhalt festzustellen. Dazu ist es notwendig, dass die Behörde die Akten vorlegt.

¹⁹ Vgl VwGH 10.12.1991, 89/14/0064; gem § 12 Abs 3 KStG ist eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung steuerlich nicht abzugsfähig; vgl *Haunold*, Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, *ecolex* 1993, 44 (44 ff); *Lang/Perthold*, Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste bei Investmentfondsanteilen, *ecolex* 1993, 340 (340 ff); *Wiesner*, Beteiligungen und ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, *ecolex* 1994, 118 (118 ff).

Unterlässt die belangte Behörde die Vorlage der Akten, so kann der VwGH, wenn er die Behörde auf diese Säumnisfolge vorher ausdrücklich hingewiesen hat, auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen. Diese Vorschrift des § 38 Abs 2 Satz 2 VwGG hat jedenfalls in Verfahren über Bescheidbeschwerden Bedeutung. Strittig ist, ob diese Säumnisfolge auch im Verfahren über eine Säumnisbeschwerde maßgebend sein kann. Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung geht überwiegend davon aus, dass § 38 Abs 2 VwGG nicht nach der Art des Verfahrens differenziert und folglich auch in Verfahren über die Säumnisbeschwerde angewendet werden kann.²⁰

Köhler hat diese Auffassung kritisiert:²¹ Neben entstehungsgeschichtlichen Argumenten erhebt er jedenfalls für das Mehrparteienverfahren gravierende verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung des § 38 Abs 2 VwGG: Es sei mit dem Rechtsstaatsprinzip unvereinbar, die Entscheidung des VwGH in der Verwaltungssache anstelle der Verwaltungsbehörde lediglich auf Grund der Angaben jener Partei zu treffen, die die Säumnisbeschwerde erhoben hat, wenn die Behörde die Aktenvorlage unterlässt. Die Wahrung der Rechte anderer Parteien hinge in diesem Fall von der Disposition oder der Unterlassung der Verwaltungsbehörde ab. Zu den nach § 62 Abs 2 VwGG maßgebenden Verwaltungsvorschriften gehören auch die in allen wesentlichen Verfahrensvorschriften enthaltenen Regelungen, die den Grundsatz der Amtswegigkeit des Ermittlungsverfahrens verankern, der auch bei der Entscheidung des VwGH in der Verwaltungssache auf Grund einer zulässigen Säumnisbeschwerde zu berücksichtigen wäre. Das offenkundige Spannungsverhältnis zwischen § 38 Abs 2 VwGG einerseits und der grundsätzlichen Verpflichtung zur Anwendung des Verfahrensrechts, das die Verwaltungsbehörde anzuwenden hätte, nach § 62 Abs 2 VwGG andererseits ist nicht zwingend dadurch aufzulösen, dass § 38 Abs 2 VwGG als Spezialvorschrift zu § 62 Abs 2 VwGG gesehen werden muss, vielmehr könnte in § 62 Abs 2 VwGG auch die für das Säumnisbeschwerdeverfahren maßgebende Spezialregelung gegenüber § 38 Abs 2 VwGG gesehen werden. Dies würde bewirken, dass § 38 Abs 2 VwGG im Verfahren über die Säumnisbeschwerde keine Bedeutung hätte. Für diese Auffassung spricht meines Erachtens auch, dass im Bescheidbeschwerdeverfahren die Anwendung des § 38 Abs 2 VwGG unproblematisch ist, da der VwGH lediglich kasuatorisch entscheidet und die Bindungswirkung des § 63 VwGG sich nicht auf den Sachverhalt erstreckt.²² Kommt daher die belangte Behörde im fortgesetzten Ver-

²⁰ Vgl VwGH 15.4.1985, 85/10/0045; 16.6.1997, 97/16/0178; 11.9.1997, 97/15/0049; 26.9.2006, 2006/17/0035; 19.4.2007, 2006/15/0345; 28.2.2008, 2008/18/0120.

²¹ Vgl *Köhler*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 104 ff.

²² Vgl *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 453; vgl zur Wichtigkeit des Sachverhalts in der Säumnisbeschwerde auch VwGH 28.2.2008, 2008/18/0120; und zur Bindungswirkung des § 63 Abs 1 VwGG *Zorn*, Rechtswirkung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (264 ff).

fahren unter Berücksichtigung der Aktenlage zur Feststellung eines anderen Sachverhaltes, so ist sie daran durch § 63 VwGG nicht gehindert. Der Bescheid der belangten Behörde wird im Falle einer neuerlichen Überprüfung durch den VwGH überhaupt nur dann einer Rechtskontrolle standhalten, wenn die belangte Behörde darlegen kann, dass der Sachverhalt als Ergebnis eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens festgestellt wurde und die Feststellungen der Behörde keinesfalls aktenwidrig sind.²³ Im Falle eines Säumnisbeschwerdeverfahrens entscheidet der VwGH hingegen in der Sache selbst, sodass es – sieht man von Entscheidungen nach § 42 Abs 4 VwGG ab – zu keiner weiteren Überprüfung der Entscheidung kommen kann. Könnte der VwGH daher in einem Verfahren über die Säumnisbeschwerde ausschließlich auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers entscheiden, wäre dies aus diesem Grund rechtsstaatlich erheblich problematischer.

IV. Zurückverweisung an die erste Instanz

Im Verfahren über die Säumnisbeschwerde entscheidet der VwGH anstelle der säumig gewordenen Behörde und hat gemäß § 62 Abs 2 VwGG – soweit das VwGG selbst nichts anderes anordnet – jene Verwaltungsvorschriften anzuwenden, die die belangte Behörde anzuwenden gehabt hätte. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob der VwGH auch die Vorschrift des § 289 Abs 1 BAO anzuwenden hat. Nach dieser Regelung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche – im Aufhebungsbescheid dargelegte – Rechtsanschauung gebunden. Sollte dem VwGH also auch die Befugnis zur Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz zukommen, bestünde neben § 42 Abs 4 VwGG noch eine weitere Möglichkeit, dass der VwGH nicht zur Gänze in der Sache selbst entscheidet, sondern seine Befugnisse an eine Unterbehörde delegiert.

Kneihs hat die Auffassung des VwGH, der jedenfalls auf dem Gebiet des AVG davon ausgeht, dass § 66 Abs 2 AVG auf Grund der Verweisung des § 62 Abs 2 VwGG auch im Verfahren über die Säumnisbeschwerde anwendbar ist, heftig

²³ Siehe §§ 41 ff VwGG; der VwGH ist nur dann an die Sachverhaltsermittlung der belangten Behörde gebunden, wenn der Behörde bei der Sachverhaltsdarstellung kein wesentlicher Verfahrensfehler unterlaufen ist. Zur Aufhebung aufgrund Verletzung von Verfahrensvorschriften siehe § 42 Abs 2 Z 3 VwGG; vgl *Lang*, Rechtswidrigkeit infolge Aktenwidrigkeit oder Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 135 (135 ff); *Schick*, Rechtswidrigkeit infolge entscheidungsrelevanter Verletzung von Verfahrensvorschriften, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 149 (149 ff); *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 454 mwN.

kritisiert.²⁴ *Kneihs* geht aus Gründen des systematischen Zusammenhalts zwischen den §§ 36 Abs 9 und 42 Abs 4 VwGG davon aus, dass der VwGH im Säumnisbeschwerdeverfahren die Möglichkeit der Zurückverweisung gerade nicht haben soll. Durch die beiden genannten Vorschriften wäre nämlich nach § 62 Abs 2 VwGG „anderes bestimmt“. § 36 Abs 9 VwGG ermöglicht dem VwGH, in den Fällen des Art 132 B-VG „das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch die von ihm selbst zu bestimmende Gerichts- oder Verwaltungsbehörde durchführen oder ergänzen zu lassen“. Die Vorschrift lasse deutlich erkennen, dass der VwGH selbst Herr des Verfahrens zu bleiben hat und die Sachentscheidung selbst zu verantworten hat. Dabei hat der VwGH zwar zusätzlich auch die Möglichkeit, „sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgebender Rechtsfragen (zu) beschränken und der Behörde auf(zu)tragen den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiemit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen“. Allerdings ist die Frist nach dieser Vorschrift eng bemessen und die Zuständigkeit zur Erlassung des Bescheides fällt nach fruchtlosem Verstreichen dieser Frist wieder an den VwGH zurück, sodass der Säumnisschutz im Ergebnis auch dann gewahrt bleibt, wenn die belangte Behörde weiterhin untätig bleibt. Die Auffassung von *Kneihs* ist vor allem von dem Bedenken getragen, dass es dem Sinn der Regelung widersprechen würde, wenn gerade die untätig gebliebene Behörde nach § 66 Abs 2 AVG neuerlich – und nicht bloß innerhalb der eng bemessenen Frist des § 42 Abs 4 VwGG – zuständig gemacht werden kann.²⁵

Der VwGH hat sich in seinem Erkenntnis vom 28.3.2008, 2005/12/0178 mit der von *Kneihs* geäußerten Kritik auseinandergesetzt und sah sich „nicht veranlasst, von seiner Auffassung abzugehen: Weder § 36 Abs 9 VwGG noch § 42 Abs 4 VwGG sind Regelungen, die im Sinne des § 62 Abs 2 VwGG „anderes bestimmen“, und die Anwendung des § 66 Abs 2 AVG ausschließen, soweit der Verwaltungsgerichtshof an die Stelle einer Berufungsbehörde tritt, die das AVG und dessen § 66 Abs 2 anzuwenden hat. § 36 Abs 9 VwGG regelt lediglich, wie der Verwaltungsgerichtshof im Falle einer Säumnisbeschwerde vorzugehen hat, wenn zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes ein Ermittlungsverfahren erforderlich ist. Über die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichtshofs auf Grund einer Säumnisbeschwerde wird damit nichts gesagt. Die Anordnung des § 42 Abs 4 VwGG, wonach der Verwaltungsgerichtshof „in der Sache selbst entscheidet“, „wobei er auch das sonst der Verwaltungsbehörde zustehende freie Ermessen handhabt“, erklärt sich aus dem systematischen Zusammenhang mit § 42 Abs 2 VwGG, wonach der Verwaltungsgerichtshof im Bescheidprüfungsverfahren kassatorische Entscheidungen zu treffen hat. Dass der Verwaltungsgerichtshof auf Grund einer Säumnisbeschwerde in der Sache selbst entscheidet, bedeutet lediglich, dass er im Falle einer Säum-

²⁴ Vgl zur Kritik an VwGH 6.7.2006, 2005/07/0169; *Kneihs*, Säumnisbeschwerde, Ermessen und Art 6 MRK, ZfV 2006, 615 (615 ff).

²⁵ Vgl *Kneihs*, ZfV 2006, 620.

nisbeschwerde an die Stelle der säumigen Behörde tritt und deren ausstehende Entscheidung zu substituieren hat. Diese Formulierung bietet aber keinen Anhaltspunkt, dass eine der säumigen Verwaltungsbehörde offenstehende Entscheidungsalternative dem Verwaltungsgerichtshof nicht zur Verfügung stehen sollte.“

Angesichts dieser zum AVG ergangenen Begründung ist nicht zu erwarten, dass der VwGH zu § 289 Abs 1 BAO eine andere Auffassung vertreten wird, wenngleich sich die Zurückverweisungsmöglichkeit des § 289 Abs 1 BAO von jener des § 66 Abs 2 AVG jedenfalls auch dadurch unterscheidet, dass sie nicht auf den Fall beschränkt ist, in dem eine mündliche Verhandlung erforderlich ist. Die Zurückverweisungsmöglichkeit des § 289 Abs 1 BAO ist somit noch weiter gefasst als jene des § 66 Abs 2 AVG und durchbricht damit in noch stärkerem Ausmaß das sonst durch das VwGG vorgezeichnete System. Den Bedenken von *Kneihs* ist allerdings auch für das Abgaberecht entgegenzuhalten, dass es in einem Säumnisbeschwerdeverfahren keineswegs die erstinstanzlich zuständige Abgabenbehörde gewesen sein muss, die säumig war. Vielmehr setzt die Zulässigkeit einer Säumnisbeschwerde gerade voraus, dass die Abgabenbehörde letzter Instanz untätig geblieben ist. In den Fällen, in denen auch der Abgabenbehörde erster Instanz Fehlverhalten vorzuwerfen ist – wie dies offenbar in jenem Verfahren, das dem von *Kneihs* kritisierten Erkenntnis des VwGH vom 6.7.2006, 2005/07/0169 zugrunde gelegen ist, der Fall war –, spricht nichts dagegen, dass der VwGH dann sein ihm eingeräumtes Ermessen in derartigen Konstellationen eben nicht so ausübt, dass er von seiner Zurückverweisungsmöglichkeit Gebrauch macht.

V. Besonderheiten des UFS-Verfahrens

Die bereits erwähnte Vorschrift des § 62 Abs 2 VwGG verpflichtet den VwGH, bei Säumnisbeschwerden, wenn er in der Sache selbst zu entscheiden hat, jene Verwaltungsvorschriften anzuwenden, die die säumig gewordene Behörde anzuwenden gehabt hätte. Diese Verpflichtung steht aber unter dem Vorbehalt, „soweit dieses Bundesgesetz nichts anderes bestimmt“. Nun gibt es eine Reihe weiterer verfahrensrechtlicher Vorschriften, die im VwGG enthalten sind, bei denen aber nicht völlig klar ist, ob sie auch für das Verfahren bei Säumnisbeschwerden maßgebend sind oder etwa nur bei Bescheidbeschwerden zum Tragen kommen sollen.

Zu den Regelungen des VwGG gehören beispielsweise jene über die mündliche Verhandlung: Nach § 39 Abs 1 VwGG ist über „die Beschwerde (...) nach Abschluss des Vorverfahrens eine Verhandlung vor dem VwGH durchzuführen, wenn der Beschwerdeführer innerhalb der Frist zur Erhebung der Beschwerde oder die belangte Behörde oder eine mitbeteiligte Partei innerhalb der Frist zur Erstattung der Gegenschrift die Durchführung der Verhandlung beantragt hat“ oder wenn dies der Richter oder der Vorsitzende für zweckmäßig erachtet oder der Senat beschließt. Der VwGH kann aber aus einer Reihe von Gründen ungeachtet eines Parteiantrags von einer Verhandlung absehen, insbesondere dann, wenn die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem VwGH

vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt, und wenn Art 6 Abs 1 EMRK dem nicht entgegensteht (§ 39 Abs 2 Z 6 VwGG). In der Praxis finden jedenfalls auf dem Gebiet des Steuerrechts im Regelfall keine mündlichen Verhandlungen vor dem VwGH statt.²⁶

Nach § 284 Abs 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält. Obliegt die Entscheidung über die Berufung dem gesamten Berufungssenat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters dann stattzufinden, wenn es der Vorsitzende für erforderlich hält oder wenn es der Berufungssenat auf Antrag eines Mitglieds beschließt. § 284 Abs 3 BAO eröffnet die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen von der mündlichen Verhandlung abzusehen, wenn die Berufung zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist oder wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs 1 BAO erfolgt. Allerdings ist es dem Berufungssenat nicht möglich, von einer mündlichen Verhandlung abzusehen, weil die Schriftsätze der Parteien und die Akten erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Wird die mündliche Verhandlung trotz eines rechtzeitig gestellten Parteienantrags unterlassen, verletzt dies Verfahrensvorschriften. Der Bescheid ist – wenn er vor dem VwGH angefochten wird – von diesem aufzuheben, wenn die Verletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist.²⁷

Hier stellt sich die Frage, ob die Regelung des § 39 VwGG auch für das Säumnisverfahren gilt und daher ebenso leicht von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann wie im Bescheidbeschwerdeverfahren oder ob § 284 BAO auch im Säumnisverfahren anwendbar ist und der VwGH daher im Falle eines schon in der Berufung, dem Vorlageantrag oder der Beitrittserklärung gestellten Antrags auf mündliche Verhandlung nicht ohne Weiteres auf deren Anberaumung verzichten kann. Wenn man davon ausgeht, dass § 39 VwGG für das Säumnisverfahren nicht gilt, dann bestimmt im Sinne des § 62 Abs 2 VwGG „dieses Bundesgesetz nichts anderes“, sodass der VwGH die Verwaltungsvorschriften anzuwenden hat, die auch die säumige Behörde anzuwenden gehabt hätte – und dazu gehört auch § 284 BAO.

Überlegt werden könnte auch, ob die Vorschrift des § 286 Abs 2 BAO im verwaltungsgerichtlichen Säumnisverfahren anzuwenden ist. Nach dieser Vorschrift kann der Berufungssenat nach Entscheidung über die maßgebenden Sach- und Rechtsfragen einstimmig beschließen, dass die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben erst anlässlich der schriftlichen Ausfertigung der Berufsungsentscheidung ohne neuerliche Beschlussfassung des gesamten

²⁶ Vgl VwGH 20.9.2001, 2001/15/0031: „Bei Erhebung einer Säumnisbeschwerde steht dem Beschwerdeführer kein Antragsrecht auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zu (...)“.

²⁷ Vgl Ritz, BAO³ § 284 Tz 11; VwGH 22.4.1991, 90/15/0011; 30.1.2001, 96/14/0056; 28.11.2001, 97/13/0138.

Berufungssenats zu erfolgen hat. Nach dem Konzept der BAO hat in diesem Fall die nachträgliche Berechnung unter der Verantwortung des die Entscheidung ausfertigenden Senatsvorsitzenden zu erfolgen.²⁸

Im vorliegenden Fall spricht aber viel dafür, davon auszugehen, dass der VwGH § 286 Abs 2 BAO nicht heranzuziehen hat, da das VwGG selbst – im Sinne des § 62 Abs 2 VwGG – „anderes bestimmt“. § 42 Abs 4 VwGG normiert nämlich, dass in „den Fällen des Art 132 B-VG (...) der Verwaltungsgerichtshof sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgebender Rechtsfragen beschränken und der belangten Behörde auftragen (kann), den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiemit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen. Macht der Verwaltungsgerichtshof von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch oder kommt die belangte Behörde dem Auftrag nicht nach, so entscheidet er über die Säumnisbeschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst, wobei er auch das sonst der Verwaltungsbehörde zustehende freie Ermessen handhabt.“ § 42 Abs 4 VwGG erweckt den Eindruck, dass diese Vorschrift die dem VwGH zustehenden Möglichkeiten abschließend bezeichnet. Ein Spielraum, dass der VwGH daneben noch § 286 Abs 2 BAO anwenden könnte, ist nicht ersichtlich. Gegen die Anwendung des § 286 Abs 2 BAO im verwaltungsgerichtlichen Säumnisverfahren spricht auch, dass nicht davon auszugehen ist, dass Beschlusserfordernisse im verwaltungsgerichtlichen Senatsverfahren („Einstimmigkeit“) außerhalb des VwGG geregelt sind.

VI. Würdigung

Zahlreiche der hier angesprochenen Rechtsfragen sind durch die Rechtsprechung des VwGH noch nicht ausjudiziert. Dies liegt daran, dass Säumnisbeschwerden selten sind. Das gilt auch und insbesondere für das Gebiet des Steuerrechts. Der Grund dürfte weniger darin liegen, dass die Verwaltungsbehörden immer innerhalb der Entscheidungsfristen entscheiden, sondern dass Steuerpflichtige die Sorge umtreibt, das Gesprächsklima mit den Abgabenbehörden durch Geltendmachung der Säumnis nachhaltig zu verschlechtern. Auf zahlreichen Steuerrechtsgebieten – wie jenen der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer – besteht faktisch eine Art „Dauerrechtsbeziehung“ zwischen den Abgabenbehörden einerseits und dem Steuerpflichtigen und seinem Berater andererseits. Ob diese Sorge wirklich begründet ist, mag dahingestellt sein. Professionell agierende Abgabenbehörden werden es dem Steuerpflichtigen kaum „nachtragen“, wenn er von seinen Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch macht.

In den seltenen Fällen, in denen Säumnisbeschwerden erhoben werden, nutzt die Behörde regelmäßig die ihr gesetzte Nachfrist, um die Entscheidung nachzuholen. Nur selten ist der VwGH daher – zumindest auf dem Gebiet des Steuerrechts – ge-

²⁸ Vgl *Ritz*, BAO³ § 286 Tz 5 ff.

zwungen, tatsächlich in der Sache selbst zu entscheiden. Das Erkenntnis vom 10.12.1991, 89/14/0064 gilt als berühmtes Beispiel dafür, dass der VwGH dann mitunter nicht gewillt ist, selbst ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen, sondern es bevorzugt, den Anträgen des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen.