

# UFS*Journal*

UFS-Entscheidungen aus erster Hand  
*aktuell & praxisnah*

## Schwerpunkt

- Upstream-Verschmelzung des Trägers auf fremde Körperschaft

## Interview

- StB und Finanzstrafrechtsexperte Rainer Brandl im Gespräch

## Körperschaftsteuer

- Aktuelle UFS-Entscheidungen zu Körperschaften

## UFS und Höchstgerichte

- VwGH verneint Unangemessenheit einer „Kreuzvermietung“
- Sicherstellungsauftrag gegen potenziellen Haftungspflichtigen

## Gemeinnützigkeit

- Wer anzeigt und meldet, ist nicht gemeinnützig

## Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

- Bindungswirkung verwaltungsgerichtlicher Entscheidungen

## Best of ...

- Umgründungen, Stiftungseingangssteuer, Kfz-Steuer



Linde

# Die Bindungswirkung verwaltungsgerichtlicher Entscheidungen im Abgabenverfahren

Dr. Christoph Marchgraber, WU Wien



Die Rechtskontrolle des abgabenbehördlichen Handelns wird mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 auf neue Beine gestellt. Es kommt zur Abschaffung des administrativen Instanzenzugs. An die Stelle des UFS tritt mit 1. 1. 2014 ein neu geschaffenes Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht [BFG]). Die Verwaltungsgerichtsbarkeit ist daher zukünftig auch im Abgabenverfahren in zwei Ebenen unterteilt: Bescheide der Abgabenbehörden müssen zunächst beim BFG bekämpft werden, dessen Entscheidungen in weiterer Folge der Kontrolle durch den VwGH unterliegen. Wie bisher entfaltet die Rechtsprechung des VwGH und nunmehr auch die des BFG eine Bindungswirkung im fortgesetzten Abgabenverfahren. Die gesetzlichen Regelungen dieser Bindungswirkung wurden vom einfachen Bundesgesetzgeber mit den erst

kürzlich vorgenommenen organisations- und verfahrensrechtlichen Änderungen der BAO an die Neuordnung der Verwaltungsgerichtsbarkeit angepasst. Es stellt sich die Frage, ob damit auch inhaltliche Änderungen einhergehen.

## 1. Die abgabenrechtliche Umsetzung der Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012<sup>1)</sup> hat sich der Bundesverfassungs-gesetzgeber eines Themas angenommen, dessen Umsetzung bereits seit mehr als 20 Jahren intensiv diskutiert und eingefordert wurde.<sup>2)</sup> Das Rechtsschutzsystem im Verwaltungsverfahren wird durch die Einrichtung erstinstanzlicher Verwaltungsgerichte grundlegend reformiert.<sup>3)</sup> Der bisher vorgesehene administrative Instanzenzug wird weitgehend durch eine verwaltungsgerichtliche Kontrolle des Verwaltungshandelns ersetzt.<sup>4)</sup> Dadurch ergibt sich auch im Abgabenverfahren eine bedeutende Änderung: Der UFS, der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz über eine Berufung gegen erstinstanzliche Bescheide zu entscheiden hatte, wird gem. Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG

<sup>1)</sup> BGBl. I Nr. 51/2012.

<sup>2)</sup> Besonders hervorzuheben sind die im Rahmen des Österreich-Konvents geführten Diskussionen, die schlussendlich auch in einen konkreten Vorschlag mündeten (Bericht zum Ergänzungsmandat des Ausschusses IX vom 18. 11. 2004; abrufbar unter <http://www.konvent.gv.at> [zuletzt abgerufen am 17. 6. 2013]; vgl. dazu z. B. Merli, Rechtsschutz neu: Die Verwaltungsgerichte, in *Österreichische Juristenkommission* [Hrsg.], Der Österreich-Konvent [2004] 174 [174 ff.]). Dieser Vorschlag wurde sodann auch in das Regierungsprogramm für die 24. GP aufgenommen (abrufbar unter <http://www.bka.gv.at/DocView.axd?CobId=19542>; zuletzt abgerufen am 17. 6. 2013). Zur Vorbereitung dieses Reformvorhabens wurde eine Expertenkommission eingesetzt, die einen Entwurf verfasste, der letztlich auch zur Begutachtung versendet, jedoch in dieser Form nie umgesetzt wurde (94/ME 23. GP; vgl. dazu die Beiträge in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz [2008]). Für weitere Nachweise zu den bereits zuvor geführten Diskussionen im Schrifttum vgl. *Lang*, Der Ausbau der abgabenrechtlichen Berufungssenate zu Finanzgerichten, in *Fellner/Lang/Lenneis*, Berufungssenate in der Finanzverwaltung, Gelber Brief des Institutes für Finanzwissenschaften und Steuerrecht Nr. 197 (2000) 8 (8 f. FN 2 und 3); *Thienel*, Die Kontrolle der Verwaltungsgerichte erster Instanz durch den Verwaltungsgerichtshof, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 121 (124 FN 10); zur historischen Entwicklung vgl. auch *Jablonec*, Verwaltungsgerichte in Österreich: 1867 – 2012 und darüber hinaus, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 15 (15 ff.).

<sup>3)</sup> Vgl. dazu *Muzak*, Die zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit nach der Regierungsvorlage zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, ZfV 2012, 14 (14 ff.); *Ryda/Langheinrich*, Der langersehnte Abschluss der Integration im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren, FJ 2012, 233 (233 ff.).

<sup>4)</sup> Zu den damit verbundenen Übergangsfragen vgl. *C. Mayr*, Die Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz: Rechtsfragen des Übergangs, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 267 (267 ff.).

mit 1. 1. 2014 vom BFG abgelöst. Die grundsätzlichen Regelungen über die Zuständigkeit,<sup>5)</sup> den Beschwerdegegenstand, den Prüfungsmaßstab<sup>6)</sup> und die Beschwerdelegitimation<sup>7)</sup> wurden bundesverfassungsgesetzlich verankert.<sup>8)</sup> Die Regelung der Organisation des BFG und die verfahrensrechtliche Ausgestaltung obliegt gem. Art. 136 Abs. 1 und Abs. 3 B-VG hingegen dem einfachen Gesetzgeber.<sup>9)</sup>

Die einfachgesetzlich zu regelnden organisations- und verfahrensrechtlichen Detailbestimmungen für das Verfahren vor dem BFG hat der Bundesgesetzgeber mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz (FVwGG) 2012<sup>10)</sup> erlassen.<sup>11)</sup> Während die Organisation des BFG in einem eigenen Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) geregelt wird, finden sich die Vorschriften über das Verfahren weiterhin in der BAO.<sup>12)</sup> Zwar handelt es sich beim neu eingeführten BFG um keine Abgabenbehörde i. S. d. §§ 1 f. BAO. Gem. § 2a BAO n. F.<sup>13)</sup> kommen aber die Bestimmungen der BAO sinngemäß auch im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten zur Anwendung.<sup>14)</sup> Neben den durch die Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit notwendigen Anpassungen zielte der Gesetzgeber mit dem FVwGG 2012 auch auf eine Vereinfachung des Abgabenverfahrensrechts ab.<sup>15)</sup> Außerdem sollte rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken gegen einzelne Bestimmungen Rechnung getragen werden.<sup>16)</sup>

## 2. Die Entscheidungsbefugnisse des BFG

### 2.1. (Kassatorische) Entscheidung durch Beschluss

Dem BFG kommt ab dem 1. 1. 2014 die vorrangige Kontrolle des abgabenbehördlichen Handelns zu. Seine Zuständigkeit erstreckt sich gem. § 1 Abs. 1 BFGG auf „*Entscheidungen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 B-VG in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden*“. Da es sich beim BFG nicht um eine Verwaltungsbehörde, sondern um ein Gericht handelt,

<sup>5)</sup> Vgl. dazu *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht: Zuständigkeit und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 69 (69 ff.).

<sup>6)</sup> Vgl. dazu *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 127 (127 ff.).

<sup>7)</sup> Vgl. dazu *Fischerlehner*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht: Anforderungen und Spielräume für das Verwaltungsprozessrecht, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 315 (315 ff.).

<sup>8)</sup> ErlRV 1618 BlgNR 24. GP, 12 ff.

<sup>9)</sup> Vgl. dazu *Ranacher*, Organisation und Dienstrecht: Anforderungen und Spielräume für die Gesetzgeber, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 163 (163 ff.).

<sup>10)</sup> BGBl. I Nr. 14/2013.

<sup>11)</sup> Vgl. dazu *Ehrke-Rabel*, Bundesfinanzgerichtsbarkeit im Kommen! taxlex 2012, 515 (516 f.); *Koran*, Schaffung von Verwaltungsgerichten in Österreich, SWK 2012, 1445 (1445 ff.); *Laudacher*, Das neue Bundesfinanzgericht, SWK 2012, 1383 (1383 ff.).

<sup>12)</sup> Vgl. dazu *Ehrke-Rabel*, taxlex 2012, 516.

<sup>13)</sup> Gem. § 323 Abs. 36 und Abs. 37 BAO i. d. F. FVwGG 2012 treten die mit dem FVwGG 2012 einhergehenden Änderungen der Bundesabgabenordnung zum Teil bereits am 1. 1. 2013 (§ 323 Abs. 36 BAO i. d. F. FVwGG 2012), zum Großteil jedoch erst am 1. 1. 2014 (§ 323 Abs. 37 BAO i. d. F. FVwGG 2012) in Kraft.

<sup>14)</sup> ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 14; vgl. auch *Fischerlehner*, Bescheidbeschwerdeverfahren, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 315.

<sup>15)</sup> ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 1 und 3; vgl. auch *Koran*, SWK 2012, 1446 f.

<sup>16)</sup> Dies zeigt sich z. B. in der Änderung des in den §§ 303 ff. BAO n. F. geregelten Rechtsinstituts der Wiederaufnahme des Verfahrens. Der Gesetzgeber wollte vorrangig eine Vereinheitlichung der Anwendungsvoraussetzungen für die amtswegige und die antragsgebundene Wiederaufnahme des Verfahrens erreichen. Tatsächlich wiesen die Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei und von Amts wegen bisher Unterschiede auf (*Ritz*, BAO<sup>4</sup> [2011] § 303 Rz. 61; vgl. auch *Stoll*, BAO-Kommentar [1994] 2930 f.). Diese Unterschiede hat der Gesetzgeber mit dem FVwGG 2012 beseitigt. Siehe ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22.

ergehen Entscheidungen zukünftig nicht (mehr) in Form von Bescheiden. Vielmehr hat das BFG durch Erkenntnis oder Beschluss zu entscheiden.

Beschlüsse des BFG kommen bei der Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde wegen Unzulässigkeit oder nicht fristgerechter Einbringung (§ 260 BAO n. F.), bei Gegenstandsloserklärung der Beschwerde (§ 256 Abs. 3 und § 261 BAO n. F.) und bei Zurücknahme des Anbringens (§ 85 Abs. 2 und § 86a Abs. 1 BAO) in Betracht. Darüber hinaus kann das BFG gem. § 278 Abs. 1 BAO n. F. auch kassatorische Beschlüsse fällen: Sofern eine Bescheidbeschwerde nicht zurückzuweisen, als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, kann das BFG *„mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.“* Im Fall einer solchen kassatorischen Entscheidung sind die Abgabenbehörden im weiteren Verfahren gem. § 278 Abs. 3 BAO *„an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“*<sup>17)</sup>

## 2.2. Meritorische oder reformatorische Entscheidung

Von den Fällen des § 278 BAO n. F. abgesehen hat das BFG gem. § 279 Abs. 1 BAO n. F. *„immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden“*. Dabei ist das BFG bei einer Entscheidung durch Erkenntnis *„berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen“*. Dies entspricht der derzeit noch in § 289 Abs. 2 BAO a. F. normierten Befugnis des UFS, bei Berufungen in der Sache selbst zu entscheiden.<sup>18)</sup>

Das BFG hat zunächst die Möglichkeit, den Bescheid ersatzlos aufzuheben.<sup>19)</sup> Die ersatzlose Aufhebung des Bescheids kann dazu führen, dass die zuständige Behörde einen neuen Bescheid zu erlassen hat.<sup>20)</sup> Das BFG kann eine Bescheidbeschwerde gem. § 279 Abs. 1 BAO n. F. aber auch als unbegründet abweisen, wenn in der Sache, in Bezug auf die beschwerdeführende Partei oder von der beschneiderlassenden Abgabenbehörde eine andere, weitere Entscheidung nicht in Betracht kommt.<sup>21)</sup> Zur bisherigen Rechtslage hat der VwGH in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung judiziert, dass die Abweisung einer Berufung durch den UFS so zu werten ist, als ob ein mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmender Bescheid erlassen wurde,<sup>22)</sup> der fortan an

<sup>17)</sup> Nach § 278 Abs. 2 BAO n. F. tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheids in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheids befunden hat.

<sup>18)</sup> ErlRV 2007 BgNR 24. GP, 19.

<sup>19)</sup> Zu den Voraussetzungen vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 33 ff.; derselbe, Die Entscheidungsbefugnis (Reformation und Kassation) – Abgabenrechtliche Berufungssenate im Vergleich mit anderen verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Kollegialorganen, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das Senatsverfahren in Steuersachen (2001) 243 (246); derselbe, Die Entscheidungsbefugnisse des Berufungssenates, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 257 (271 f.).

<sup>20)</sup> Vgl. Stoll, BAO, 2795 f.

<sup>21)</sup> Vgl. Stoll, BAO, 2795 f.; für weitere Beispiele vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 33 ff.; derselbe, Entscheidungsbefugnis, in Holoubek/Lang, Senatsverfahren, 246 f.; Stoll, Der Rechtsschutz im Abgabenverfahren nach der BAO Nov 1980, JBl 1982, 1 (12 f.).

<sup>22)</sup> VwGH 30. 3. 2006, 2004/15/0048; 28. 2. 2007, 2003/13/0064; 2. 9. 2009, 2005/15/0035; 25. 11. 2009, 2005/15/0055; 16. 12. 2009, 2007/15/0216.

die Stelle des angefochtenen Bescheids tritt.<sup>23)</sup> Dem BFG ist es als erstinstanzlichem *Verwaltungsgericht* allerdings verwehrt, Bescheide zu erlassen.<sup>24)</sup> Demnach werden Abgabenverfahren bei Abweisung einer Bescheidbeschwerde durch das BFG künftig nicht durch Bescheid, sondern durch Erkenntnis abgeschlossen werden.<sup>25)</sup>

Darüber hinaus hat das BFG gem. § 279 Abs. 1 BAO n. F. aber auch die Möglichkeit, den angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde – sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung – in jede Richtung zu ändern. Die Abänderung eines angefochtenen Bescheids durch den UFS führt nach der Rechtsprechung des VwGH dazu, dass die in der Berufung getroffene neue Sachentscheidung an die Stelle der Entscheidung der Vorinstanz tritt.<sup>26)</sup> Der erstinstanzliche Bescheid der Abgabenbehörde tritt im Zeitpunkt, in dem die Berufungserledigung wirksam wird, außer Kraft und wird durch die Berufungsentscheidung des UFS ersetzt.<sup>27)</sup> Überträgt man diese Rechtsprechung des VwGH auf die neue Rechtslage, scheidet der Bescheid der Abgabenbehörde nunmehr mit dem Wirksamwerden des Erkenntnisses des BFG aus dem Rechtsbestand aus und wird durch die Entscheidung des BFG ersetzt.<sup>28)</sup>

In all diesen Fällen ergibt sich gem. § 279 Abs. 3 BAO eine Bindung „an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung [...]“. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“ Im Unterschied zur derzeit noch in § 289 Abs. 3 BAO a. F. normierten Regelung soll diese Bindungswirkung allerdings nicht sämtliche Behörden, sondern nur Abgabenbehörden treffen.<sup>29)</sup>

### 2.3. Meritorische Entscheidung im Säumnisverfahren

An die Stelle des bisher in den §§ 311 f. BAO a. F. geregelten Devolutionsantrags bei Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde tritt zukünftig die Säumnisbeschwerde an das BFG gem. §§ 284 ff. BAO n. F. Inhaltlich entsprechen die Bestimmungen im Wesentlichen dem bisherigen Rechtszustand:<sup>30)</sup> Nach § 284 Abs. 1 BAO n. F. kann eine Partei Säumnisbeschwerde beim BFG erheben, „wenn ihr Bescheid der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der An-

<sup>23)</sup> VwGH 26. 9. 2000, 2000/13/0042; 17. 12. 2002, 2002/17/0273; 23. 2. 2011, 2008/13/0115.

<sup>24)</sup> Bescheide sind lediglich im Rahmen der Justizverwaltung denkbar. Vgl. Thienel, Die Kontrolle der Verwaltungsgerichte erster Instanz durch den Verwaltungsgerichtshof, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 331 (331 ff.).

<sup>25)</sup> Da Abgabenverfahren künftig auch durch Erkenntnisse des BFG abgeschlossen werden können, wurde im Begutachtungsverfahren zum Ministerialentwurf des FVwGG 2012 darauf hingewiesen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Wortlaut des § 303 Abs. 1 BAO n. F. bei Entscheidungen des BFG nicht in Betracht käme. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens setzt gem § 303 Abs. 1 BAO n. F. nämlich nach wie vor ein durch *Bescheid* abgeschlossenes Verfahren voraus. Daher sei § 303 BAO n. F. bei Entscheidungen des BFG nicht anwendbar (Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum FVwGG 2012, 9/SN-422/ME 24. GP, 7; Stellungnahme der Finanzprokuratur zum FVwGG 2012, 10/SN-422/ME 24. GP, 4). Allerdings waren diese Bedenken unbegründet. Bereits in § 93a BAO i. d. F. des ME zum FVwGG 2012 (ME 422 24. GP, 14) war vorgesehen, dass die für Bescheide geltenden Bestimmungen sinngemäß auch auf Erkenntnisse und Beschlüsse des BFG anzuwenden sind. Im Zuge des Gesetzwerdungsprozesses wurde § 93a erster Satz BAO n. F. noch weiter präzisiert: „Die für Bescheide geltenden Bestimmungen (insbesondere die §§ 198 Abs. 2, 200 Abs. 2, 210, 295, 295a, 303) sind, soweit nicht anderes angeordnet ist, sinngemäß auf Erkenntnisse und Beschlüsse der Verwaltungsgerichte sowie auf in der Sache selbst ergangene Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs anzuwenden.“

<sup>26)</sup> Vgl. m. w. N. Stoll, BAO, 2795.

<sup>27)</sup> VwGH 28. 5. 1963, 1404/62.

<sup>28)</sup> Vgl. Ehrke-Rabel, taxlex 2012, 516.

<sup>29)</sup> ErlRV 2007 BgNR 24. GP, 19; vgl. dazu Fischerlehner, Bescheidbeschwerdeverfahren, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 326; Tanzer, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerungsverfahren, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 251 (261). Siehe auch Punkt 5. in diesem Beitrag.

<sup>30)</sup> ErlRV 2007 BgNR 24. GP, 20.

*bringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden“.* Das BFG hat in diesem Fall der Abgabenbehörde die Möglichkeit zu geben, innerhalb einer – u. U. einmalig verlängerbaren – Frist von bis zu drei Monaten ab Einlagen der Säumnisbeschwerde die erforderlichen Entscheidungen zu treffen. Nach Ablauf dieser Frist geht die Zuständigkeit zur Entscheidung auf das BFG über.

Anders als bisher der UFS kann das BFG aber gem. § 284 Abs. 5 BAO n. F. „*sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgeblicher Rechtsfragen beschränken und der Abgabenbehörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiermit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen. Kommt die Abgabenbehörde dem Auftrag nicht nach, so entscheidet das Verwaltungsgericht über die Beschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst.*“<sup>31)</sup> Bei Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde kann es letztlich also dennoch dazu kommen, dass eine erstmalige Entscheidung durch das BFG in Form eines Erkenntnisses ergeht.

### 3. Die Kontrolle des BFG durch den VwGH

Entscheidungen des BFG unterliegen der Kontrolle durch den VwGH.<sup>32)</sup> Mit der Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit sollte aber auch eine Entlastung des VwGH einhergehen.<sup>33)</sup> Um dies zu erreichen, wurden im Zuge der dem Gesetzwertungsprozess vorangehenden Diskussionen zwei Modelle vorgeschlagen. Zur Diskussion stand einerseits eine Ausdehnung des bisher nur bei Bescheiden bestimmter Behörden zur Anwendung kommenden Ablehnungsmodells. Andererseits wurde ein der ZPO nachgebildetes Revisionsmodell angedacht.<sup>34)</sup> Der Bundesverfassungsgesetzgeber hat sich letztlich für das Revisionsmodell entschieden, zunächst aber das bereits bestehende Ablehnungsmodell erweitert: Gem. Art. 151 Abs. 51 Z 6 i. V. m. Art. 131 Abs. 3 B-VG kann der VwGH seit dem 1. 7. 2012 unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen<sup>35)</sup> nicht nur Beschwerden gegen Bescheide des UVS und des Bundesvergabeamtes, sondern auch gegen Bescheide des UFS oder einer Behörde gem. Art. 20 Abs. 2 Z 2 B-VG ablehnen.<sup>36)</sup> Dieses erweiterte Ablehnungsrecht des VwGH wird aber gem. Art. 151 Abs. 51 Z 6 B-VG bereits mit 1. 1. 2014 durch ein Zulassungs-

<sup>31)</sup> Diese Bestimmung folgt dem Vorbild des § 28 Abs. 7 VwGVG i. d. F. Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsgesetz (VwGAG) 2013, BGBl. I Nr. 33/2013. Die ErlRV verweisen zwar auf § 34 Abs. 6 VwGVG (ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 20). Dabei handelt es sich aber insofern um ein Redaktionsversehen, als diese Regelung im Ministerialentwurf des VwGAG 2013 zwar tatsächlich noch in § 34 Abs. 6 VwGVG geregelt werden sollte (ME 420 24. GP, 9), sich seit der Regierungsvorlage – und im Gesetzestext – jedoch in § 28 Abs. 7 VwGVG wiederfindet (RV 2009 BlgNR 24. GP, 10; AB 2112 BlgNR 24. GP, 10; BGBl. I Nr. 33/2013).

<sup>32)</sup> Vgl. ausführlich dazu Thienel, Kontrolle, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 331 ff.

<sup>33)</sup> ErlRV 1618 BlgNR 24. GP, 1, 3 und 5.

<sup>34)</sup> Zu diesen beiden Modellen vgl. Jabloner, Die Rolle des Verwaltungsgerichtshofes im neuen System, in Holoubek/Lang, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 15 (21 f.); derselbe, Wie soll die Anrufbarkeit des Verwaltungsgerichtshofes gestaltet werden? in Jabloner/Lucius/Schramm (Hrsg.), Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts, FS Laurer (2009) 61 (61 ff.); Thienel, Kontrolle, in Holoubek/Lang, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 142 ff.

<sup>35)</sup> Eine Ablehnung ist nur möglich, „wenn die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird, in Verwaltungsstrafsachen und Finanzstrafsachen jedoch nur dann, wenn eine geringe Geldstrafe verhängt wurde“.

<sup>36)</sup> Vgl. dazu Kettisch, VwGH-Entscheidungen in der Sache selbst: Zweifelsfragen und eine Zwischenbilanz, taxlex 2012, 511 (511 f.); Sutter, Ablehnungsrecht und Sachentscheidung – neue Entscheidungsbefugnisse durch den VwGH, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 199 (199 ff.).

und Revisionsmodell abgelöst.<sup>37)</sup> Demnach erkennt der VwGH gem. Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG n. F. ab 1. 1. 2014 unter anderem über „Revisionen gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts wegen Rechtswidrigkeit [...]“.<sup>38)</sup>

Über die Zulässigkeit der Revision hat gem. § 25a Abs. 1 VwGG n. F.<sup>39)</sup> zwar grundsätzlich das zuständige Verwaltungsgericht zu entscheiden.<sup>40)</sup> Eine Revision ist gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG n. F. aber jedenfalls zuzulassen, „wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.“<sup>41)</sup> Bei Beschlüssen eines Verwaltungsgerichts obliegt es gem. Art. 133 Abs. 9 B-VG n. F. hingegen dem einfachen Bundesgesetzgeber, festzulegen, inwieweit dagegen eine Revision erhoben werden kann.<sup>42)</sup>

Sofern eine Revision zulässig ist, entscheidet der VwGH gem. § 42 Abs. 1 VwGG n. F. grundsätzlich mit Erkenntnis. Dabei ist die Revision entweder gem. § 35 Abs. 1 VwGG n. F. als unbegründet abzuweisen, das angefochtene Erkenntnis oder der angefochtene Beschluss gem. § 42 Abs. 2 und 3 VwGG n. F. aufzuheben oder gem. § 42 Abs. 4 VwGG n. F. in der Sache selbst zu entscheiden.<sup>43)</sup> Gem. § 63 Abs. 2 VwGG n. F. hat der VwGH in einem Erkenntnis, mit dem in der Sache selbst entschieden wird, zugleich auch zu bestimmen, welches Gericht oder welche Verwaltungsbehörde das Erkenntnis zu vollstrecken hat. Entscheidet der VwGH hingegen nicht meritorisch, sondern gibt einer Revision statt, so ergibt sich für die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden aus § 63 Abs. 1 VwGG n. F. die Verpflichtung, „in dem betreffenden Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.“<sup>44)</sup>

<sup>37)</sup> Für mit Ablauf des 31. 12. 2013 anhängige Beschwerdeverfahren ist das Ablehnungsmodell gem. Art. 151 Abs. 51 Z 10 B-VG aber weiterhin anzuwenden.

<sup>38)</sup> Eine – wenngleich etwas „versteckte“ – Einschränkung ergibt sich aus Art. 133 Abs. 1 Z 1 i. V. m. Abs. 9 B-VG. Nach Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG erkennt der VwGH nämlich lediglich über Revisionen gegen *Erkenntnisse* eines Verwaltungsgerichts wegen Rechtswidrigkeit. Auf *Beschlüsse* ist diese Bestimmung gem. Art. 133 Abs. 9 erster Satz B-VG zwar grundsätzlich sinngemäß anzuwenden. Gem. Art. 133 Abs. 9 zweiter Satz B-VG ist eine Revision gegen Beschlüsse jedoch nur insoweit zulässig, als dies durch das die Organisation und das Verfahren des VwGH regelnde besondere Bundesgesetz bestimmt wird.

<sup>39)</sup> Die meisten der im VwGAG 2013 geschaffenen Rechtsänderungen treten gem. § 81 Abs. 11 VwGG mit 1. 1. 2014 in Kraft.

<sup>40)</sup> In § 25a Abs. 2 und 3 VwGG n. F. hat der einfache Gesetzgeber die Revision für bestimmte Fälle allerdings ganz explizit ausgeschlossen.

<sup>41)</sup> Vgl. dazu Sutter, Ablehnungsrecht, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 204 ff.

<sup>42)</sup> Nach Muzak kann es durch diese dem einfachen Gesetzgeber zukommende Dispositionsbefugnis zu massiven Rechtsschutzlücken kommen, weil auch Beschlüsse verfahrensbeendende Entscheidungen bilden können und daher oftmals nicht weniger als Erkenntnisse in subjektive Rechte eingreifen (siehe Muzak, ZfV 2012, 19 f.). Tatsächlich hat sich der Bundesgesetzgeber mit dem VwGAG 2013 entschlossen, die Revision nur im Regelfall zuzulassen. Unzulässig ist eine Revision an den VwGH gem. § 25a Abs. 2 VwGG n. F. aber bei Beschlüssen über Zurückweisung von „Revisionen, die sich wegen Versäumung der Einbringungsfrist oder wegen Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Behandlung eignen oder denen die Einwendung der entschiedenen Sache oder der Mangel der Berechtigung zu ihrer Erhebung entgegensteht“ (§ 30a Abs. 1 VwGG n. F.) und bei Beschlüssen über einen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung (§ 30a Abs. 3 VwGG n. F.) sowie über einen Antrag auf Verfahrenshilfe (§ 61 Abs. 2 VwGG n. F.).

<sup>43)</sup> Zur neu eingeführten meritorischen Entscheidungsbefugnis des VwGH vgl. Kettisch, taxlex 2012, 512 ff.; Sutter, Ablehnungsrecht, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 217 ff.; Twardosz, Änderungen des VwGH-Verfahrens ab 1. 7. 2012, SWK 2012, 924 (924 ff.).

<sup>44)</sup> Die Bindungswirkung sollte gem. § 63 Abs. 1 VwGG i. d. F. der RV zum VwGVG 2012 (RV 2009 BlgNR 24. GP, 32) lediglich „das Verwaltungsgericht“ treffen, wurde jedoch im Zuge der Beratungen des Verfassungsausschusses des Nationalrats auf sämtliche Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden erweitert (AB 2112 BlgNR 24. GP, 35) und fand in dieser Fassung Eingang in das Bundesgesetzblatt (BGBl. I Nr. 33/2013).

#### 4. Die Bindungswirkung von Entscheidungen des VwGH

Kassatorische Entscheidungen des VwGH entfalten im fortgesetzten Verfahren eine Bindungswirkung. § 63 Abs. 1 VwGG n. F. richtet sich jedoch nicht wie bisher nur an die Verwaltungsbehörden, sondern nunmehr auch an die Verwaltungsgerichte. Im Abgabenverfahren hat demnach zukünftig auch das BFG dafür zu sorgen, dass ein der Rechtsanschauung des VwGH entsprechender Rechtszustand hergestellt wird. Während bisher die belangte Behörde – im Abgabenverfahren also der UFS – im Rahmen ihrer funktionellen Zuständigkeit einen der Auffassung des VwGH entsprechenden Ersatzbescheid zu erlassen hatte,<sup>45)</sup> hat dies im Abgabenverfahren zukünftig durch Erlassung einer Entscheidung des BFG zu erfolgen. Entscheidet das BFG nicht binnen der in § 38 VwGG n. F. normierten Frist von – im Regelfall – sechs Monaten, kann ein Fristsetzungsantrag beim VwGH gestellt werden.<sup>46)</sup> Dabei ist zu beachten, dass sich der VwGH selbst wohl auch weiterhin als von der Bindungswirkung erfasst ansehen wird.<sup>47)</sup> Da der VwGH jedoch zukünftig keine Möglichkeit mehr hat, die ausstehende Entscheidung anstelle des säumigen Verwaltungsgerichts nachzuholen und in der Sache selbst zu entscheiden,<sup>48)</sup> wird diese Selbstbindung zukünftig wohl an Bedeutung verlieren.

Der VwGH misst der Bindungswirkung des § 63 Abs. 1 VwGG n. F. eine so große Bedeutung bei, dass er sich nicht einmal durch einen verstärkten Senat als in die Lage versetzt erachtet, in einer neuerlichen Entscheidung im fortgesetzten Verfahren von der dem aufhebenden Erkenntnis zugrunde liegenden Rechtsauffassung abzugehen.<sup>49)</sup> Eine Bindung i. S. d. § 63 Abs. 1 VwGG n. F. setzt freilich voraus, dass sich der VwGH zu einer konkreten Frage überhaupt geäußert und dadurch seine Rechtsanschauung klargestellt hat.<sup>50)</sup> Es reicht jedoch aus, wenn sich die Rechtsanschauung des VwGH zumindest implizit aus seiner Entscheidung ableiten lässt. Nach der Rechtsprechung des VwGH kann dies z. B. dann der Fall sein, wenn die Beantwortung einer konkreten Frage notwendige Voraussetzung für den Inhalt eines Erkenntnisses ist.<sup>51)</sup> Eine rechtliche Bindungswirkung i. S. d. § 63 Abs. 1 VwGG n. F. entfalten aber nur die die Entscheidung tragenden Teile der Begründung.<sup>52)</sup> Daher sind das BFG und der VwGH an bloße *obiter dicta* rechtlich nicht gebunden,<sup>53)</sup> sind doch darunter genau jene Teile der Begründung zu verstehen, die den Spruch der Entscheidung in Wirklichkeit gerade nicht tragen.<sup>54)</sup> Der VwGH könnte eine Entscheidung demnach auch ohne derartige Ausführungen fällen.

<sup>45)</sup> Vgl. m. w. N. Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in Holoubek/Lang, Steuersachen, 253 (265).

<sup>46)</sup> Zum die Säumnisbeschwerde ablösenden Fristsetzungsantrag vgl. Thienel, Kontrolle, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 343 ff.

<sup>47)</sup> VwGH 6. 7. 1967, 0950/67; 13. 5. 1980, 1386/78; 18. 12. 1985, 85/13/0072; 16. 1. 1990, 88/08/0099; 18. 4. 1990, 90/16/0001; 14. 1. 1991, 90/15/0116; 16. 4. 1991, 90/08/0103; 26. 6. 1991, 91/09/0070; 21. 7. 1993, 92/13/0056; 19. 8. 1993, 93/06/0150; 26. 11. 1993, 92/17/0179; 21. 12. 1993, 90/14/0055; 14. 3. 1995, 94/20/0743; 12. 7. 1995, 95/03/0056; 20. 2. 1997, 96/96/0237; 27. 1. 1998, 97/16/0114; 20. 8. 1998, 95/16/0152; 20. 1. 1999, 98/12/0507; 20. 12. 1999, 93/17/0259; 30. 5. 2001, 2001/08/0075; 27. 1. 2004, 2000/18/0226; 20. 4. 2005, 2005/08/0030; 24. 11. 2005, 2004/07/0191; 26. 9. 2007, 2007/03/0148; 6. 3. 2008, 2007/09/0336; 17. 12. 2009, 2009/03/0096; 20. 5. 2010, 2010/15/0023; 26. 4. 2011, 2010/03/0166; 17. 4. 2012, 2009/04/0285.

<sup>48)</sup> Vgl. Thienel, Kontrolle, in Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 378.

<sup>49)</sup> VwGH 26. 4. 1989, 89/14/0065; 23. 5. 1990, 89/13/0035; 6. 11. 1990, 89/14/0244; 16. 4. 1991, 90/08/0103; 3. 7. 1991, 91/14/0112; 27. 6. 1994, 93/16/0081; 14. 3. 1995, 94/20/0743; 27. 1. 1998, 97/14/0114.

<sup>50)</sup> VwGH 29. 11. 1982, 10128/A; 16. 4. 1991, 90/08/0103; 13. 3. 1992, 87/17/0309; 26. 3. 1996, 96/14/0011.

<sup>51)</sup> VwGH 28. 5. 1991, 91/04/0002; vgl. dazu auch Zorn, Rechtswirkungen, in Holoubek/Lang, Steuersachen, 266.

<sup>52)</sup> VwGH 16. 1. 1990, 88/08/0110.

<sup>53)</sup> VwGH 27. 6. 1996, 95/06/0224; 17. 9. 1997, 93/13/0064.

<sup>54)</sup> Der VwGH weist in seiner Rechtsprechung durch Formulierungen wie „[i]m Übrigen wird darauf hingewiesen“ oder „für das fortzusetzende Verfahren sei bemerkt“ oftmals sogar ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den darauffolgenden Ausführungen um ein *obiter dictum* handelt. Siehe zuletzt etwa VwGH 26. 1. 2012, 2009/16/0063; 26. 11. 2002, 99/15/0134; 26. 11. 2002, 99/15/0159; 26. 4. 2006, 2001/14/0110; 18. 9. 2007, 2007/16/0058; 6. 7. 2010, 2008/05/0115; 13. 10. 2011, 2009/070197.

Der Bindungswirkung gem. § 63 Abs. 1 VwGG n. F. sind noch weitere Grenzen gesetzt. So bindet die Entscheidung des VwGH nur für die gegebene Sach- und Rechtslage (objektive Grenzen der Rechtskraft)<sup>55)</sup> und hinsichtlich der Parteien sowie der Behörden des jeweiligen Verfahrens (subjektive Grenzen der Rechtskraft).<sup>56)</sup> Die Bindungswirkung greift überdies nur dann, wenn einer Revision i. S. d. Art. 133 Z 1 B-VG n. F. stattgegeben wurde, und sie gilt nicht über das konkrete Verfahren hinaus.<sup>57)</sup> Demnach muss sich das BFG in einem anderen Verfahren eines anderen oder auch desselben Steuerpflichtigen nicht zwingend an die Rechtsanschauung des VwGH halten. Allerdings kommt der Rechtsprechung des VwGH auch eine über die rechtliche Bindungswirkung hinausgehende Bedeutung zu. Aus § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG ergibt sich schließlich die grundsätzliche Verpflichtung des VwGH, einer einmal getroffenen Rechtsauslegung treu zu bleiben.<sup>58)</sup> Ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung erfordert nach dieser Bestimmung nämlich die Einberufung eines verstärkten Senats.<sup>59)</sup> Den Entscheidungen des VwGH kommt daher auch eine Breitenwirkung zu, weil zu erwarten ist, dass eine einmal entwickelte Rechtsprechung beibehalten werden wird.<sup>60)</sup>

## 5. Die Bindungswirkung von Entscheidungen des BFG

Auch Erkenntnisse und Beschlüsse des BFG entfalten eine Bindungswirkung. Bei kassatorischen Entscheidungen sind die Abgabenbehörden gem. § 278 Abs. 3 BAO n. F., bei Entscheidungen in der Sache selbst gem. § 279 Abs. 3 BAO n. F. an die vom BFG für das Erkenntnis oder den Beschluss maßgebliche und dort auch dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Diese Vorschriften führen das Konzept der in § 289 Abs. 1 und 3 BAO a. F. normierten Bindungswirkung von Entscheidungen des UFS fort.<sup>61)</sup> Demnach besteht eine Bindung – unabhängig davon, ob sich dies für den Steuerpflichtigen positiv oder negativ auswirkt<sup>62)</sup> – weiterhin nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage<sup>63)</sup> und gegenüber jenen Parteien i. S. d. § 78 BAO, denen gegenüber der aufhebende Bescheid wirksam ist.<sup>64)</sup> In sachlicher Hinsicht sind die Abgabenbehörden gem. § 278 Abs. 3 und § 279 Abs. 3 BAO n. F. überdies nur an die für die Entscheidung des BFG *maßgebliche* Rechtsanschauung gebunden. Daher besteht keine Bindung an bloße *obiter dicta*.<sup>65)</sup> Anders als bei der in § 63 Abs. 1 VwGG

<sup>55)</sup> Vgl. auch m. w. N. Azizi, Probleme der geteilten Verwaltungsgerichtsbarkeit, ÖJZ 1979, 627 (627); weiters Zorn, Rechtswirkungen, in *Holoubek/Lang*, *Steuersachen*, 268 ff.

<sup>56)</sup> Vgl. auch m. w. N. Azizi, ÖJZ 1979, 627; weiters Zorn, Rechtswirkungen, in *Holoubek/Lang*, *Steuersachen*, 265.

<sup>57)</sup> Vgl. m. w. N. Zorn, Rechtswirkungen, in *Holoubek/Lang*, *Steuersachen*, 270 f.; weiters Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup> (1987) § 63 Rn. 2 f.; Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit (1983) 186 f.; Grabenwarter in *Korinek/Holoubek* (Hrsg.), Österreichisches Bundesverfassungsrecht<sup>2</sup> (1999) Art. 131 Rz. 100.

<sup>58)</sup> Vgl. Ellinger, Rückwirkungen höchstgerichtlicher Erkenntnisse auf die Abgabenverwaltung, ÖStZ 1988, 27 (28); Fellner, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – VwGH, ÖStZ 2006, 6 (6).

<sup>59)</sup> Vgl. dazu Puck, Zuständigkeit des verstärkten Senats, des Dreiersenats und des Einzelrichters, in *Holoubek/Lang*, *Steuersachen*, 13 (28 ff.).

<sup>60)</sup> Vgl. Fellner, ÖStZ 2006, 6; siehe auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung (1993) 1476 ff.

<sup>61)</sup> Der Gesetzgeber nahm sich bei der Einführung dieser Bindungswirkung § 164 Abs. 4 FinStrG zum Vorbild (ErlRV 1002 BlgNR 21. GP, 41). Zur Bindungswirkung der Aufhebung nach § 161 Abs. 4 FinStrG, § 66 Abs. 2 AVG und Art. 119a Abs. 5 B-VG vgl. Ritz, Entscheidungsbefugnis, in *Holoubek/Lang*, *Steuersachen*, 252, 259 und 261 f.

<sup>62)</sup> Vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 25.

<sup>63)</sup> Vgl. z. B. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Anm. 7; Langheinrich/Ryda, Die Aufhebungstatbestände der §§ 299 und 289 Bundesabgabenordnung, FJ 2004, 335 (340); Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 23; derselbe, Berufungserledigungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, RdW 2002, 565 (567).

<sup>64)</sup> Vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 24.

<sup>65)</sup> VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0220; vgl. weiters Brunner/Pavlik, Der unabhängige Finanzsenat (2004) 95; Lang/Lenneis, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs. 1 BAO, SWK 2002, S 610 (S 612); Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 26.

n. F. normierten Bindungswirkung von Entscheidungen des VwGH besteht eine Bindung gem. § 278 Abs. 3 und § 279 Abs. 3 BAO n. F. außerdem nur hinsichtlich der in der Entscheidung des BFG *dargelegten* Rechtsanschauung. Daraus wird im Schrifttum abgeleitet, dass bloß implizit ableitbare Rechtsansichten keine Bindungswirkung entfalten.<sup>66)</sup>

Während der sachliche Anwendungsbereich der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. im Vergleich zur bisherigen Regelung des § 289 Abs. 1 und Abs. 3 BAO a. F. durch das FVwGG 2012 keine Änderung erfährt, kommt es zu einer Einschränkung der von der Bindungswirkung betroffenen Behörden: Nach § 289 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 3 BAO a. F. trifft die Bindungswirkung sämtliche Behörden. Daher sind an Entscheidungen des UFS nicht nur die Abgabenbehörde erster Instanz, sondern auch der UFS selbst und das BMF (z. B. bei der Erteilung von Weisungen gem. Art. 20 Abs. 1 B-VG) gebunden.<sup>67)</sup> Nach h. A. im Schrifttum soll sich die Bindungswirkung sogar auf die *Höchstgerichte* (VwGH und VfGH) erstrecken,<sup>68)</sup> obwohl vom Wortlaut des § 289 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 3 BAO a. F. nur *Behörden* erfasst sind. Freilich ist damit aber nicht gemeint, dass die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts an die Rechtsanschauung des UFS gebunden sind, wenn gerade die Erstentscheidung des UFS vor ihnen bekämpft wird. Es geht vielmehr darum, dass gem. § 289 BAO a. F. der UFS selbst bei einer neuerlichen Entscheidung im fortgesetzten Verfahren an seine in der vorangehenden Entscheidung dargelegte Rechtsanschauung gebunden ist.<sup>69)</sup> Eine solche neuerliche Entscheidung ist aufgrund der aus § 289 BAO a. F. resultierenden Selbstbindung „rechtsrichtig“ und kann insofern nicht mehr erfolgreich vor dem VwGH und VfGH bekämpft werden.<sup>70)</sup> Daher hat auch die mit dem FVwGG 2012 vorgenommene Einschränkung der nunmehr in § 278 Abs. 3 und § 279 Abs. 3 BAO n. F. normierten Bindungswirkung auf *Abgabenbehörden* keine unmittelbare Auswirkung auf das Verfahren vor den Höchstgerichten. In Wahrheit waren der VwGH und der VfGH nämlich schon bisher nicht von der Bindungswirkung des § 289 BAO a. F. erfasst. Vielmehr sind den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts nach derzeitiger Rechtslage die Hände gebunden, wenn der UFS im fortgesetzten Verfahren neuerlich zu entscheiden hat und aufgrund der Selbstbindungswirkung des § 289 BAO a. F. eine seiner Rechtsanschauung in der vorangehenden (Erst-)Entscheidung entsprechende Entscheidung fällen *muss*. Würde der UFS nämlich die Selbstbindungswirkung missachten, wäre die im fortgesetzten Verfahren gefällte Entscheidung rechtswidrig und müsste bei einer Bescheidbeschwerde vom VwGH aufgehoben werden.

Fraglich ist jedoch, ob die Regelungen der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. auch eine solche Selbstbindung für das BFG normieren. Schließlich handelt es sich beim BFG gerade nicht um eine Abgabenbehörde, sondern um ein Gericht. Für eine Selbst-

<sup>66)</sup> Zur „alten“ Rechtslage vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 27.

<sup>67)</sup> Vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup>, § 289 Anm. 5; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 21; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2004, 340.

<sup>68)</sup> Vgl. *Brunner/Pavlik*, UFS, 95; *Lang/Lenneis*, SWK 2002, S 612; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2004, 340; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Rz. 21; *Renner*, Rechtsmittelverfahren, in *Blazina/Macho/Steiner/Wakounig* (Hrsg.), Betriebsprüfung in der Praxis II<sup>7</sup>, 10.4.8.3.2.2; *Tanzer/Unger*, BAO 2010<sup>3</sup> (2010) 156; *Thallinger*, Kassatorische/meritorische Entscheidung, in *Koller/Schuh/Woischitzschlagger* (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung<sup>13</sup>, C 3, § 289, Abschn. 3.5; m. w. N. auch *Ritz*, RdW 2002, 567.

<sup>69)</sup> Dies setzt freilich voraus, dass die Erstentscheidung des UFS nicht vor den Höchstgerichten bekämpft wurde und deshalb in Rechtskraft erwachsen ist.

<sup>70)</sup> Vgl. *Lang*, Die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, SWK 2002, S 543 (S 552); *derselbe*, Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Bundes in Steuersachen, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 181 (187); kritisch dazu *Steiner*, Höchstgerichtliche Kontrolle des Unabhängigen Finanzsenates, in *Holoubek/Lang*, Verfahren vor dem UFS, 377 (385 ff.).

bindungswirkung der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. ließe sich auf den ersten Blick § 2a BAO n. F. ins Treffen führen: „Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. In solchen Verfahren ist das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) nicht anzuwenden.“ Nach den Gesetzesmaterialien hat das BFG „[d]ie BAO (jedenfalls) dann im Beschwerdeverfahren anzuwenden, wenn die Beschwerde im Anwendungsbereich der BAO tätige (bzw. säumige) Abgabenbehörden trifft“.<sup>71)</sup> Da aus dem Gesetzeswortlaut der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. klar hervorgeht, dass sämtliche Abgabenbehörden der Bindungswirkung unterliegen, müsste dies auch im Verfahren vor dem BFG gelten. Da § 2a BAO n. F. allerdings nur eine *sinngemäße* Anwendung jener Bestimmungen der BAO normiert, die im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten, ist dem Gesetzeswortlaut ein solches Ergebnis keineswegs zwingend zu entnehmen. Vielmehr ergibt sich aus § 269 Abs. 1 lit. c BAO n. F., dass die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren gerade nicht der Bindungswirkung der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. unterliegen sollen.

Auch die im Gesetzwerdungsprozess vorgenommenen Änderungen deuten in diese Richtung. So wurde eine ähnlich gelagerte Frage bereits im Begutachtungsverfahren des Ministerialentwurfs zum FVwGG 2012 thematisiert: Gem. § 308 Abs. 3 BAO i. d. F. des Ministerialentwurfs zum FVwGG 2012<sup>72)</sup> wäre der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur bei der Behörde möglich gewesen, „bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte [...]“. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder wies in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei einer im bundesfinanzgerichtlichen Verfahren versäumten Frist oder Verhandlung durch das Erfordernis der Einbringung des Antrags bei einer Behörde nicht möglich wäre, weil es sich beim BFG nicht um eine Behörde, sondern um ein Gericht handelt.<sup>73)</sup> Bereits in der Regierungsvorlage wurde diesen Bedenken Rechnung getragen.<sup>74)</sup> Nach § 308 Abs. 3 erster Satz BAO n. F. kann ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zwar nach wie vor nur bei einer Behörde eingebracht werden. Jedoch hat der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass sowohl Abgabenbehörden als auch Verwaltungsgerichte als Behörden i. S. d. § 308 Abs. 3 BAO n. F. anzusehen sind: „Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden.“ Da die §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. keine – zumindest keine explizite – Erstreckung des Begriffs der Abgabenbehörden auf das BFG vorsehen, liegt der Schluss nahe, dass das BFG selbst nicht an die für seine Entscheidungen maßgebliche und dort auch dargelegte Rechtsanschauung gebunden sein soll.<sup>75)</sup>

Die Gesetzesmaterialien stützen ein solches Ergebnis:<sup>76)</sup> „Im Unterschied zum bisherigen § 289 Abs. 3 BAO besteht die nunmehr im § 279 Abs. 3 BAO normierte Bindungswirkung an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung nur für Abgabenbehörden (somit nicht generell für Behörden) [...]“. Der Gesetzgeber wollte mit der Einschränkung der Bindungswirkung auf Abgabenbehörden den von Steiner

<sup>71)</sup> EriRV 2007 BlgNR 24. GP, 14.

<sup>72)</sup> ME 422 BlgNR 24. GP, 29.

<sup>73)</sup> Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum FVwGG 2012, 9/SN-422/ME 24. GP, 7.

<sup>74)</sup> RV 2007 BlgNR 24. GP, 30.

<sup>75)</sup> Allenfalls wäre es denkbar, den im Zusammenhang mit § 308 BAO n. F. vorgenommenen Änderungen im Gesetzwerdungsprozess eine bloß klarstellende Bedeutung beizumessen.

<sup>76)</sup> EriRV 2007 BlgNR 24. GP, 19.

vorgebrachten Bedenken Rechnung tragen.<sup>77)</sup> Im Kern richtet sich dessen Kritik dagegen, dass die sich – zumindest nach h. A. – aus § 289 Abs. 1 und Abs. 3 BAO a. F. ergebende „Bindung“ der Höchstgerichte nichts anderes bedeutet, „als den Interessen der rechtssuchenden Partei Gewalt anzutun“.<sup>78)</sup> Bekämpft nämlich eine von der Rechtsanschauung des UFS nachteilig betroffene Partei die *Erstentscheidung* nicht vor den Höchstgerichten, kann die damit in Rechtskraft erwachsende und folglich im fortgesetzten Verfahren auch für den UFS bindende Entscheidung selbst dann nicht mehr beseitigt werden, wenn sie in Wahrheit gar nicht rechtmäßig ist.<sup>79)</sup> Die Partei hätte demnach „ein subjektives Recht darauf, dass ihr (weiterhin) Unrecht geschieht, woran sich dann auch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu halten hätten“.<sup>80)</sup> Die Gesetzesmaterialien deuten vor diesem Hintergrund darauf hin, dass der Gesetzgeber den Entscheidungen des BFG keine § 289 Abs. 1 und Abs. 3 BAO a. F. vergleichbare Selbstbindungswirkung auferlegen wollte. Damit kann nämlich bereits das BFG selbst im fortgesetzten Verfahren von seiner noch in der Erstentscheidung vertretenen Rechtsanschauung abweichen, wenn sich diese im Verlauf des Verfahrens als unrechtmäßig erweist. Genau dieses Ziel wollte der Gesetzgeber mit der Einschränkung der §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 BAO n. F. erreichen.

Im Ergebnis ist also davon auszugehen, dass die in § 278 Abs. 3 und § 279 Abs. 3 BAO n. F. normierte Bindungswirkung lediglich die Abgabenbehörden trifft. Das BFG selbst ist im fortgesetzten Verfahren hingegen – anders als noch der UFS – nicht an die für seine Erstentscheidung maßgebliche und dort auch dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

## 6. Zusammenfassende Würdigung

Bis zum Beginn des Jahres 2014 müssen sich die österreichischen Rechtsunterworfenen und Rechtsprechenden auf ein neu geregeltes gerichtliches Verwaltungsverfahren einstellen. An die Stelle des administrativen Instanzenzugs tritt ein zweigliedriges System der Verwaltungsgerichtsbarkeit. Auch im Abgabenverfahren ergeben sich dadurch Neuerungen. Diese sind aber nicht bloß organisatorischer Natur. Vielmehr ergeben sich auch bei bereits bekannten verfahrensrechtlichen Regelungen vereinzelt Änderungen. Der Gesetzgeber hat zwar weitgehend an die schon bisher in der BAO normierten Bestimmungen angeknüpft, jedoch gleichzeitig die Gunst der Stunde genutzt, um verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Bedenken gegen einzelne Vorschriften Rechnung zu tragen. So wurde etwa auch die bislang in § 289 BAO a. F. normierte Bindungswirkung eingeschränkt. Zukünftig sind gem. § 278 Abs. 3 und § 279 Abs. 3 BAO n. F. lediglich die Abgabenbehörden, nicht hingegen das BFG selbst – anders als bisher der UFS – an die für eine Entscheidung des BFG maßgebliche und dort auch dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies führt dazu, dass das BFG im fortgesetzten Verfahren von seiner in der Erstentscheidung dargelegten Rechtsanschauung abgehen kann, wenn sich diese als unrechtmäßig erweist. Bisher wäre es nicht einmal den Höchstgerichten möglich gewesen, eine rechtskräftig gewordene, aber unrechtmäßige Erstentscheidung des UFS im fortgesetzten Verfahren zu revidieren. Dieser rechtspolitisch als unbefriedigend empfundene Rechtszustand wurde vom Gesetzgeber nunmehr beseitigt.

<sup>77)</sup> Vgl. Steiner, Kontrolle, in *Holoubek/Lang*, Verfahren vor dem UFS, 385 ff.; vgl. weiters Lang, Zuständigkeit, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 187; Tanzer, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 293 (299 f.).

<sup>78)</sup> Steiner, Kontrolle, in *Holoubek/Lang*, Verfahren vor dem UFS, 386.

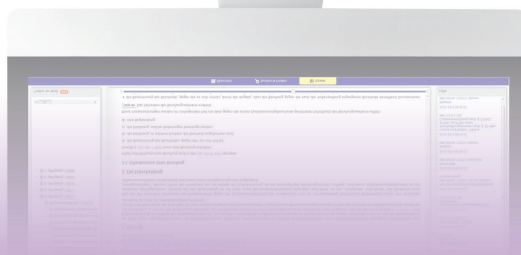
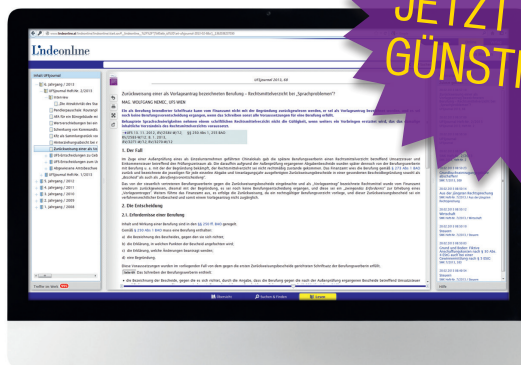
<sup>79)</sup> Vgl. Lang, SWK 2002, S 552; derselbe, Zuständigkeit, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 187; Tanzer, Rechtswirkungen, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 299.

<sup>80)</sup> So Steiner, Kontrolle, in *Holoubek/Lang*, Verfahren vor dem UFS, 386.

# UFSjournal- QUARTALSABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD

**AKTION**  
**JETZT 20%**  
**GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

**UFSjournal-Quartalsabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App**  
(6. Jahrgang 2013, Heft 10-12)

**EUR 24,60**  
(Jahresabo 2013 EUR 123,-)

**Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten.** Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_ Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_ E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_ Newsletter: ☐ ja ☐ nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24,  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0,  
Bestellen Sie online unter  
**www.lindeverlag.at**  
oder via E-Mail an  
**office@lindeverlag.at**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**