

Seite 293 **Bundesfinanzgericht – eine Standortbestimmung**

MICHAEL LANG/MATTHIAS MAYER

1. Von den Berufungssenaten der Finanzlandesdirektionen über den UFS zum BFG
2. Die Zuständigkeit von Abgabenbehörden und Bundesfinanzgericht
 - 2.1. Die Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen Abgabenbehörden und dem Bundesfinanzgericht
 - 2.2. Die verwaltungsbehördlichen Aufgaben des Bundesfinanzgerichts
 - 2.3. Die gerichtlichen Aufgaben der Abgabenbehörde
3. Die gerichtliche Unabhängigkeit
 - 3.1. Die Qualifikation und Herkunft der Richter
 - 3.2. Die Machtverhältnisse innerhalb des Bundesfinanzgerichts
 - 3.3. Die Unabhängigkeit des Gerichts und ihre Wahrnehmung
4. Zusammenfassende Würdigung

Seite 294 **1. Von den Berufungssenaten der Finanzlandesdirektionen über den UFS zum BFG**

Für Rechtsmittel gegen Bescheide, die von Abgabenbehörden erster Instanz erlassen wurden, waren bis zur Schaffung des UFS durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz Berufungssenate bei den – mittlerweile nicht mehr bestehenden – Finanzlandesdirektionen eingerichtet. ¹ Je nach Materie war entweder eine monokratische oder eine kollegiale Zuständigkeit vorgesehen. Mitglieder des Kollegialorgans waren zwei eigens für diese Zwecke weisungsfrei gestellte Beamte der Finanzlandesdirektion und drei von den beruflichen Interessenvertretungen entsendete Laien. ² Die drei Laien konnten zwar die beiden hauptberuflichen Mitglieder überstimmen. In der Praxis war dies aber nur selten der Fall. Die beiden Beamten dominierten nämlich aufgrund ihrer Fachkompetenz das Verfahren. ³ Falls sie einmal überstimmt wurden, folgte fast automatisch eine Präsidentenbeschwerde genannte Amtsbeschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion beim VwGH. ⁴ Die beiden Beamten waren außerhalb ihrer Senatstätigkeit auch in einer Fachabteilung einer Finanzlandesdirektion tätig und dabei weisungsgebunden. ⁵ Sie befanden sich daher in einer Mischverwendung. Der Senatsvorsitzende hatte eine dominierende Position, weil er den zweiten Beamten und die Laien nach damals gängiger Praxis aus einem Pool von oft mehr als 100 Personen für jeden Fall und jede Sitzung frei wählen konnte. ⁶ Die Berufungssenate wurden daher nicht als unabhängig

wahrgenommen. Letztlich betrachtete nicht einmal der EuGH die Berufungssenate als Gerichte iSd Art 267 AEUV (ex-Art 234 EGV) und versagte ihnen die Vorlagefähigkeit,⁷ obwohl die Standards, die nach der Rechtsprechung des EuGH dabei zu berücksichtigen sind, denkbar niedrig sind.⁸

Am 1.1.2003 trat der UFS als unabhängige Verwaltungsbehörde an die Stelle der zuvor über Rechtsmittel entscheidenden Finanzlandesdirektionen. Ziel war, die Rechtsschutzstandards an jene in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts anzugleichen. Die Mitglieder des UFS waren bei der Ausübung ihres Amtes weisungsfrei.⁹ Hauptberuflich tätige Mitglieder des UFS durften keine Tätigkeiten ausüben, die Zweifel an der Seite 295 unabhängigen Ausübung des Amtes hervorrufen konnten.¹⁰ Eine Mischverwendung der Rechtsmittelbearbeiter wurde dadurch ausgeschlossen.¹¹ Zwar verbesserte die Reform eindeutig den Rechtsschutz. Der UFS erfüllte daher auch die Kriterien eines Gerichts nach Art 267 AEUV (ex-Art 234 EGV). Er konnte nun auch Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH herantragen.¹² Doch wurde der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung bei den abgabenrechtlichen Berufungssenaten des UFS immer noch bloß eingeschränkt verwirklicht.¹³ Die abgabenrechtlichen Berufungssenate bestanden aus vier Mitgliedern: dem Vorsitzenden und einem weiteren hauptberuflichen Mitglied (Referent, sofern nicht der Vorsitzende selbst Referent war) sowie zwei von gesetzlichen Berufsvertretungen entsendeten Mitgliedern. Die Geschäftsverteilung hatte zwar die Zuständigkeit der Vorsitzenden festzulegen, wobei einem Vorsitzenden der Vorsitz in mehreren Senaten zugewiesen werden durfte. Bis zu neun hauptberufliche Mitglieder je Senat durften dem Vorsitzenden zugeordnet werden.¹⁴ Die Auswahl des zweiten hauptberuflichen Mitglieds blieb jedoch dem jeweiligen Vorsitzenden überlassen, sofern sich dieser nicht selbst zum Referenten in einer Sache bestimmte. In der Praxis entschied der Referent oft namens des gesamten Berufungssenats,¹⁵ sodass zwar das Fehlen der festen Geschäftsverteilung nur ein Senatsmitglied betraf, dieses aber im Regelfall alleine die Entscheidung traf. Der Vorsitzende hatte es in der Folge auch in der Hand, einem seinem Senat zugewiesenen hauptberuflichen UFS-Mitglied besonders heikle oder unbedeutende, viele oder wenige Fälle zuzuweisen. Ein Referent war durch die Fallzuteilung des Senatsvorsitzenden damit letztlich von dessen Wohlwollen abhängig.¹⁶ Der Senatsvorsitzende, der den Referenten bestimmte, hatte daher eine dominierende Position. Wenn nicht der vom Vorsitzenden ausgewählte Referent die Entscheidung zu treffen hatte, war der Senat zuständig. Aufgrund des Dirimierungsrechts des Vorsitzenden konnten der Senatsvorsitzende und der von ihm ausgewählte Referent die Entscheidung auch dann wesentlich beeinflussen. Die beiden nebenberuflichen Mitglieder konnten sich zwangsläufig nicht durchsetzen, wenn sich der Vorsitzende und der Referent einig waren.¹⁷ Neben dem nicht vollständig verwirklichten Grundsatz der festen Geschäftsverteilung wurden als weitere „Geburtsfehler“ die – im Rahmen dieses Beitrages noch ausführlich erläuterte – Einbindung der Justizverwaltung (einschließlich der Finanzierungshoheit) in das Ressort des BMF und die nahezu ausschließliche Rekrutierung der Richterschaft aus den Reihen der Finanzverwaltung bezeichnet.¹⁸

Seite 296 Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 trat schließlich per 1.1.2014 das BFG an die Stelle des UFS.¹⁹ Über Rechtsmittel gegen Abgabenbescheide entscheidet damit nicht mehr eine Verwaltungsbehörde, sondern ein Gericht.²⁰ Dies klingt auf den ersten Blick nach einem völligen Paradigmenwechsel. Allerdings amtierten nicht nur die meisten der Mitglieder des UFS als Richter des BFG nahtlos weiter. Die Gesetzesmaterialien betonten das Ziel der „*Beibehaltung und Nutzung*

bewährter Strukturen des unabhängigen Finanzsenates“.²¹ In der Folge soll daher untersucht werden, ob es dem BFG gelungen ist, sich von der Vorgängerinstitution „abzunabeln“, oder ob es doch noch die Eierschalen der früheren Behörde an sich hat.

2. Die Zuständigkeit von Abgabenbehörden und Bundesfinanzgericht

2.1. Die Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen Abgabenbehörden und dem Bundesfinanzgericht

In einem ersten Schritt wollen wir untersuchen, welche Aufgabenteilung das Gesetz zwischen der Abgabenbehörde und dem BFG bei der Erledigung von Rechtsmitteln vorgibt. Gegen die von einer Abgabenbehörde erlassenen Bescheide sind die nunmehrigen Bescheidbeschwerden nach wie vor bei jener Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat.²² Diese hat gemäß § 262 Abs 1 BAO nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen. Ziel und Zweck der Beschwerdevorentscheidung ist die Verfahrensbeschleunigung: So können die Abgabenbehörden aufgetretene Fehler korrigieren und begründeten Bescheidbeschwerden stattgeben, ohne das BFG in Anspruch zu nehmen, sowie andernfalls weitere Ermittlungen tätigen und die Sache entscheidungsreif aufbereiten.²³ Dadurch wird eine Entlastung des BFG erreicht. Bis zum 31.12.2013 lag es im Ermessen der Abgabenbehörde erster Instanz, ob eine Berufungsvorentscheidung (so die Bezeichnung nach alter Rechtslage) ergehen oder eine solche unterbleiben sollte. Mit dem FwGG 2012 wurde das Instrument der früheren Berufungs- und nunmehrigen Berufungsvorentscheidung reformiert. Als wesentlichste inhaltliche Neuerung ist die Beschwerdevorentscheidung idR zwingend von der Abgabenbehörde erster Seite 297 Instanz zu erlassen.²⁴ Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat gemäß § 262 Abs 2–4 BAO nur dann zu unterbleiben,

- wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem BFG vorlegt;
- wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird;²⁵ oder
- wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

²⁶

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung ist über die Bescheidbeschwerde meritorisch zu entscheiden, wenn sie nicht als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist:²⁷ Der angefochtene Bescheid kann in jede Richtung abgeändert oder aufgehoben werden oder die Bescheidbeschwerde kann als unbegründet abgewiesen werden. Bei einer Abänderung des Bescheids gibt es damit kein Verböserungsverbot. Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die „Sache“ des angefochtenen Bescheids begrenzt, weshalb beispielsweise die erstmalige Vorschreibung einer Abgabe im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung unzulässig ist.²⁸

Gegen eine Beschwerdeverentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG gestellt werden (Vorlageantrag).²⁹ Bis zum Inkrafttreten des FVwGG 2012 lag es gemäß § 276 Abs 5 Seite 298 BAO aF im Ermessen der Behörde, eine zweite Berufungsvorentscheidung zu erlassen, wenn alle Parteien zustimmten, die einen Vorlageantrag gestellt hatten, oder wenn dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen wurde.³⁰ Die Möglichkeit einer zweiten Beschwerdeverentscheidung wurde durch die Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1.1.2014 – vorübergehend³¹ – abgeschafft:³² Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen darf – wie die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FVwGG 2012 betonen³³ – keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheids mehr bestehen.³⁴ Eine klare Abgrenzung der Zuständigkeiten wird insbesondere aus dem Recht auf den gesetzlichen Richter abgeleitet. Art 18 iVm Art 83 Abs 2 B-VG verpflichtet den Gesetzgeber, die Kompetenzen zwischen Verwaltungsbehörden und Gerichten klar abzugrenzen.³⁵

Eine solche konkurrierende Zuständigkeit von Finanzamt und BFG wird durch § 300 BAO idF AbgÄG 2016 ausdrücklich ausgeschlossen:

Ab **Vorlage der Beschwerde** (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei **sonstiger Nichtigkeit** weder abändern noch aufheben.

Bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2016 mit 1.1.2017 ging die Zuständigkeit bereits ab der „**Stellung des Vorlageantrages** bzw. in den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde“ auf das BFG über. Auf Anregung des BFG und der Finanzämter wurde der Zeitpunkt jedoch nach hinten verschoben, weil die Entscheidungspflicht des BFG erst mit Vorlage der Beschwerde begründet wird und daher zwischen Stellung des Vorlageantrags und Vorlage der Beschwerde ein „Kompetenzvakuum“ entsteht.³⁶ Mit dem späteren Wechsel der Zuständigkeit wird eine Stattgabe der Bescheidbeschwerde durch eine „Abänderung“ der Beschwerdeverentscheidung (bspw im Wege einer Aufhebung gemäß § 299 BAO) durch die Abgabenbehörde ermöglicht, was insbesondere für den Fall relevant ist, dass im Vorlageantrag Neuerungen geltend gemacht werden.³⁷ Da aber seit dem Inkrafttreten des AbgÄG 2016 Abgabenbehörden auf Basis des Vorlageantrags ihre erste Beschwerdeverentscheidung gemäß § 299 BAO ohne weitere Voraussetzungen aufheben und einen neuen Bescheid erlassen können, wurde mit der Verschiebung des Übergangszeitpunkts der Zuständigkeit nach hinten de facto erneut die Möglichkeit einer (durch das FVwGG 2012 abgeschafften) zweiten Beschwerdeverentscheidung Seite 299 geschaffen.³⁸ Mit der Wiedereinführung des § 264 Abs 7 BAO („Durch Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.“) wird sichergestellt, dass das BFG in der Folge nicht über bereits aufgehobene Beschwerdeverentscheidungen zu entscheiden hat.³⁹

Nimmt eine Abgabenbehörde dennoch eine Aufhebung oder Abänderung vor, scheint dies nach hA im Schrifttum aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht bloß rechtswidrig, sondern absolut nichtig zu sein.⁴⁰ Der Gesetzgeber versucht offenbar eine klare Grenze zwischen verwaltungsbehördlicher und gerichtlicher Zuständigkeit zu ziehen. Allerdings erscheint die Konsequenz der absoluten Nichtigkeit einer rechtswidrig ergangenen Entscheidung doch etwas überzogen. Absolute Nichtigkeit kommt in der

Rechtsordnung nur in extremen Fällen zum Tragen. Akte, die nach außen hin wie Bescheide in Erscheinung treten, aber von den Parteien und Behörden nicht als solche zu behandeln sind, führen zu Rechtsunsicherheit.⁴¹ Es würde reichen, rechtswidrig ergangene Bescheide bekämpfen zu können und zu müssen, um zu vermeiden, dass sie in Rechtskraft treten. Auf rechtsdogmatischer Ebene stellt sich die Frage, ob der Begriff Nichtigkeit im Sinne absoluter Nichtigkeit oder nicht bloß Rechtswidrigkeit verstanden werden kann, denn der Rechtsbegriff der Nichtigkeit ist schillernd: Er wird auch an anderer Stelle mit – bloßer – Rechtswidrigkeit gleichgesetzt.⁴² Seite 300 Dazu kommt, dass die Parteien zwar nach § 265 Abs 4 BAO vom Zeitpunkt der Vorlage zu verständigen sind. Diese Verständigung erfolgt naturgemäß nicht zeitgleich mit der Vorlage, sondern zeitverzögert. Wäre ein nach der Vorlage der Beschwerdevorentscheidung erlassener Bescheid der Abgabenbehörde absolut nichtig, würde der Beschwerdeführer zumindest im Zeitraum zwischen der Vorlage und der Verständigung darüber nichts von dessen absoluter Nichtigkeit ahnen. Die Rechtsfolge des § 300 BAO tritt auch dann ein, wenn die Behörde rechtswidrigerweise die in § 265 Abs 4 BAO vorgesehene Verständigung überhaupt unterlässt. In diesem Fall wäre der Zeitraum, in welchem dem Steuerpflichtigen zugestellte Bescheide absolut nichtig sind, ohne dass der Steuerpflichtige davon Kenntnis hat, noch viel länger. Diese Konsequenz wäre rechtsstaatlich bedenklich. Aus diesem Grund lassen sich auch verfassungsrechtliche Gründe dafür ins Treffen führen, von bloßer Rechtswidrigkeit auszugehen.

Eine Ausnahme vom absoluten Verbot der Abänderung ist in § 300 Abs 1 lit a–c BAO normiert: Abgabenbehörden können angefochtene Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur bei kumulativer Erfüllung folgender drei Voraussetzungen aufheben:

- a) Der Beschwerdeführer hat einer solchen Aufhebung gegenüber dem BFG nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt;
- b) das Verwaltungsgericht hat mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet und
- c) die Frist ist noch nicht abgelaufen.⁴³

Vor Ablauf der nach lit b gesetzten Frist kann das BFG weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss über die Beschwerde absprechen, außer die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.⁴⁴ Moser/Lenneis erachten die Voraussetzungen für die Ausnahme vom Verbot der absoluten Abänderung iSd § 300 Abs 1 lit a–c BAO allerdings als „*derartig aufwendig, dass es vielfach im Interesse der Raschheit gelegen ist, dass das Verwaltungsgericht bei Einigkeit beider Verfahrensparteien mit kurzer Begründung materiell mit Erkenntnis entscheidet*“.⁴⁵ Im Ergebnis nimmt in diesen Fällen das BFG eine Zuständigkeit wahr, die nach der Intention des Gesetzgebers der Abgabenbehörde zukommen sollte.

Fraglich ist der Umgang mit Ermittlungsergebnissen der Abgabenbehörde, die erst nach Vorlage der Beschwerde und ohne Auftrag des BFG (§ 269 Abs 2 BAO) erhoben werden. In der Praxis kann folgender Fall vorkommen:

Eine Beschwerde gegen einen im Veranlagungsverfahren ergangenen Bescheid wird dem BFG vorgelegt. Noch vor der Entscheidung durch das BFG erfolgt eine diese Veranlagungsperiode betreffende Außenprüfung.⁴⁶ Gemäß § 265 Abs 6 BAO ist die

Abgabenbehörde „ab der Vorlage der Bescheidbeschwerde verpflichtet, das Verwaltungsgericht über Seite 301 Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen“. Nach § 270 BAO besteht im Verfahren beim BFG kein Neuerungsverbot. In der Folge hat das BFG auch die von der Abgabenbehörde nach Vorlage der Beschwerde ermittelten Ergebnisse zu berücksichtigen. Damit wird über Feststellungen einer Außenprüfung nicht von der Abgabenbehörde, sondern sogleich vom BFG entschieden. Die sonst vorgesehene Zuständigkeit des Finanzamts geht verloren.⁴⁷ Dem Steuerpflichtigen wird im Ergebnis der Instanzenzug verkürzt. Das BFG wird daher besonders sorgfältig prüfen müssen, ob von der Abgabenbehörde nach allen Richtungen hin ermittelt wurde. Gewinnt das BFG den Eindruck, dass die Außenprüfung einseitig ermittelt und sich etwa primär auf die Ermittlung jener Fakten konzentriert hat, die den Steueranspruch stützen, wird es die von der Abgabenbehörde mitgeteilten „tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse“ entweder durch eigene Ermittlungshandlungen ergänzen oder diese Ermittlungen im Wege einer Zurückverweisung an die erstinstanzlich zuständige Abgabenbehörde einfordern müssen.

Verletzt die Abgabenbehörde hingegen ihre Entscheidungspflicht und ist über einen Zeitraum von sechs Monaten ab Einlangen der Anbringen oder ab Eintritt der Verpflichtung einer amtswegigen Erlassung untätig, kann der Steuerpflichtige gem § 284 BAO Säumnisbeschwerde beim BFG erheben.⁴⁸ Dieses hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden oder anzugeben, warum keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.⁴⁹ Läuft diese Frist ab oder teilt die Abgabenbehörde vor Fristablauf mit, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt, geht die Zuständigkeit von ihr auf das BFG über.⁵⁰ In diesem Fall hat das BFG eine Entscheidung für die Abgabenbehörde zu treffen.⁵¹ Der Instanzenzug des Steuerpflichtigen wird verkürzt. Die Verkürzung des Rechtszuges erscheint jedoch im Säumnisfall unumgänglich: Trifft die Abgabenbehörde selbst keine Entscheidung, muss die Zuständigkeit auf die nächste (Rechtsmittel-) Instanz übergehen, weil andernfalls der Steuerpflichtige erst bei Eintritt der Verjährung Rechtsfrieden erlangen könnte. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre ungewiss, ob die Abgabenbehörde noch Handlungen setzt und ihre Entscheidungspflicht verspätet ausübt. Um einen derartigen „Schwebezustand“ zu beseitigen, liegt es am Steuerpflichtigen, über die Stellung einer Säumnisbeschwerde rascher zu einer Entscheidung zu gelangen, dafür jedoch den Instanzenzug zu verkürzen.

Seite 302 2.2. Die verwaltungsbehördlichen Aufgaben des Bundesfinanzgerichts

Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen in Art 130 Abs 4 B-VG legen die grundsätzliche Pflicht für Verwaltungsgerichte fest, in der Sache selbst (meritorisch) zu entscheiden.⁵² Auf einfachgesetzlicher Ebene ist die grundsätzliche Pflicht zur Sachentscheidung des BFG – anknüpfend an die frühere Rechtslage während der Zuständigkeit des UFS⁵³ – in § 278 und 279 BAO festgelegt. Demnach hat das BFG außer in den Fällen des § 278 „immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden“. ⁵⁴ Gemäß § 278 BAO kann das BFG jedoch den angefochtenen Bescheid aufheben und die Sache zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zurückverweisen (Kassation), wenn entscheidungsrelevante Ermittlungen unterlassen wurden.⁵⁵ Eine

kassatorische Zurückverweisung ist allerdings unzulässig, „wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist“. ⁵⁶ Eine Kassation ist also dann vorgesehen, wenn die Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde rascher und kostengünstiger ist als eine Sachentscheidung des BFG. In allen anderen Fällen hat das BFG in der Sache zu entscheiden. ⁵⁷ Wenn der Sachverhalt von der Abgabenbehörde entscheidungsreif aufbereitet ist, hat das BFG somit die Sachentscheidung zu treffen. ⁵⁸ In den anderen Fällen liegt es im Ermessen des Gerichts, die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen oder den Sachverhalt selbst zu ermitteln. ⁵⁹ Derartige Konstellationen sind aber nicht gerade selten: So waren im Jahr 2012 39,03 % der an den UFS gelangten Rechtsmittel noch nicht entscheidungsreif. ⁶⁰ Seit dem Übergang der Zuständigkeit an das BFG sind die Fälle – trotz verpflichtender Beschwerdeentscheidung – sogar noch häufiger geworden: So waren im Jahr 2017 in 43,15 % aller erledigter Rechtssachen zusätzliche Ermittlungen nach Rechtsmittelvorlage erforderlich. ⁶¹

Seite 303 Der VwGH sieht nicht viel Raum für eine kassatorische Zurückverweisung. ⁶² So führte der Gerichtshof im Erkenntnis vom 26.6.2014, Ro 2014/03/0063 zur Parallelbestimmung des § 28 VwGVG Folgendes aus:

Der Verfassungsgesetzgeber hat sich bei Erlassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 [...] davon leiten lassen, dass die Verwaltungsgerichte – auch zur Vermeidung von ‚Kassationskaskaden‘ – grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben, weshalb ein prinzipieller Vorrang einer meritorischen Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte anzunehmen ist.

Durch die meritorische Zuständigkeit soll vermieden werden, „dass die Erledigung eines Verfahrens zur Abgabenfestsetzung erst nach einem über einen (längeren) Zeitraum hinweg in der Art eines ‚Pingpongspiels‘ erfolgenden Wechsels zwischen erst- und zweitinstanzlichen Erledigungsschritten erfolgt“. ⁶³ Eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Durchführung notwendiger Ermittlungen wird in der Folge „insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts [...] lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat“. ⁶⁴ Zur durch das FVwGG 2012 modifizierten Vorschrift des § 278 BAO entschied der VwGH, dass diese Regelung die Kassation weiter einschränkt: Die Ausnahmebestimmung der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung ist „restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereichs) zu verstehen“. ⁶⁵ Kommt das BFG dennoch zu einer kassatorischen Entscheidung, ist diese zu begründen:

Mag es auch grundsätzlich ‚nicht Sache des BFG‘ sein ‚praktisch erstmals ein erstinstanzliches Verfahren durchzuführen‘, so hätte das Gericht im Rahmen seiner Ermessensentscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte im Hinblick auf die genannten Zielsetzungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnen und beurteilen müssen und insbesondere die Frage zu beantworten gehabt, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. ⁶⁶

Nicht ausreichend sind allgemein gehaltene Begründungen, wonach noch „erforderliche Ermittlungen“ durchzuführen sind. ⁶⁷

Der VwGH mahnt zu Recht die Verpflichtung des BFG ein, eine Entscheidung über die Aufhebung eines Bescheides und die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde in

nachvollziehbarer Weise zu begründen. Eine andere Frage ist, ob die restriktive Rechtsprechung [Seite 304](#) des VwGH zur Zulässigkeit kassatorischer Entscheidungen überzeugt. Das Argument, nach dem Ausnahmevorschriften eng auszulegen wären, kann diese Judikatur jedenfalls nicht tragen: Der Gesetzgeber ordnet unter bestimmten Voraussetzungen die Sachentscheidung durch das BFG an, unter anderen Voraussetzungen die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde. Es geht nicht darum, die Regel und die Ausnahme zu identifizieren. Weder ist der Regelatbestand weit auszulegen noch der Ausnahmetatbestand eng.⁶⁸ Vielmehr sind die Voraussetzungen für die unterschiedlichen Rechtsfolgen in Hinblick auf das Ziel und den Zweck der jeweiligen Vorschrift zu interpretieren. Rechtsschutzüberlegungen stehen dabei im Vordergrund. Zwar ist nicht auszuschließen, dass eine kassatorische Entscheidung in Extremsituationen zu einem „Pingpongspiel“ zwischen Abgabenbehörde und Finanzgericht führen kann, bei dem sich die Erledigung des Verfahrens hinauszögert.⁶⁹ Umgekehrt ist zu berücksichtigen, dass im Verfahren vor dem BFG weder ein Neuerungs- noch ein Verböserungsverbot gilt.⁷⁰ Wenn das BFG eine Sachentscheidung zu treffen und die Abgabenbehörde den Sachverhalt nicht hinreichend ermittelt hat, geht das BFG daher wie die eigentlich dafür zuständige Abgabenbehörde vor. Dem Steuerpflichtigen wird der Instanzenzug dadurch verkürzt. Das wiegt besonders schwer, weil Steuerpflichtige auch nur mehr eingeschränkter Zugang zum VwGH haben. Faktisch kann das BFG daher erste und letzte Instanz zugleich sein. *Achatz* weist zu Recht darauf hin, dass es die wesentliche Funktion eines Verwaltungsgerichts ist, Entscheidungen der Abgabenbehörden erster Instanz hinsichtlich der behaupteten Verletzung subjektiver Rechte des Beschwerdeführers zu überprüfen und damit den Rechtsschutz im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sicherzustellen.⁷¹ Die Befugnis des BFG zur Kassation darf keinesfalls so eng verstanden werden, dass das Verwaltungsgericht überwiegend die Aufgaben einer Verwaltungsbehörde übernimmt.⁷² Dies wäre vor dem Hintergrund der Gewaltentrennung verfassungsrechtlich bedenklich. Den Gerichten dürfen keine Ermittlungen aufgebürdet werden, für die sie weder geschaffen wurden noch ausgestattet sind. Bei der Entscheidung, den Sachverhalt selbst zu ermitteln oder an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen, kommt dem BFG ein Ermessensspielraum zu. Ermessen bedeutet nicht, dass das BFG nach seinem Gutdünken entscheiden kann. Ermessen ist vielmehr immer im Sinne des Gesetzes zu üben.⁷³ In bestimmten Fällen kann daher – worauf *Achatz* zu Recht hinweist – eine kassatorische Entscheidung sogar zwingend geboten sein.⁷⁴ Im Rahmen seiner Abwägung hat somit das BFG in jedem Einzelfall zu beurteilen, ob schwerer wiegt, dass der Steuerpflichtige um eine Rechtsschutzinstanz geprellt werden [Seite 305](#) könnte, oder ob zu befürchten ist, dass durch die ungenügenden Ermittlungshandlungen der Abgabenbehörde der Abschluss des Verfahrens verschleppt wird. Je nachdem ist eine kassatorische Entscheidung oder eine Sachentscheidung durch das BFG geboten. Hat die Abgabenbehörde nach einer Zurückverweisung durch das BFG seiner Entscheidung im fortgesetzten Verfahren wiederum keinen hinreichend ermittelten Sachverhalt zugrunde gelegt, wird die sonst bestehende Gefahr eines weiteren „Pingpongspiels“ zwischen BFG und Abgabenbehörde dafür sprechen, dass das BFG jedenfalls im zweiten Rechtsgang eine Sachentscheidung erwägt.

2.3. Die gerichtlichen Aufgaben der Abgabenbehörde

Nach einer kassatorischen Entscheidung des BFG tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheids in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheids befunden hat.⁷⁵ Der Beschwerdeführer ist so zu stellen, als wäre der aufgehobene Bescheid nie erlassen worden (Aufhebung *ex tunc*).⁷⁶ Die Abgabenbehörde hat die unterlassenen Ermittlungen nachzuholen, wobei das BFG – wie im Abschnitt 2.2. erläutert – die erforderlichen Ermittlungsschritte klar zu benennen hat. Das Gericht muss ausführen, in welcher Hinsicht der Sachverhalt verbesserungswürdig ist.⁷⁷ Zudem kann das BFG im Aufhebungsbeschluss auch Rechtsfolgen festlegen, die eintreten sollen, wenn bestimmte Annahmen bei der Feststellung des Sachverhalts erfüllt werden.⁷⁸ Gemäß § 278 Abs 3 BAO ist die Abgabenbehörde an die im aufhebenden Beschluss vom BFG dargelegte Rechtsanschauung gebunden,⁷⁹ wobei ein bloßes obiter dictum keine Bindungswirkung begründen kann.⁸⁰ Die Bindung der Abgabenbehörde an die Rechtsanschauung des BFG besteht (nur) bei unveränderter Sach- und Rechtslage.⁸¹

Die Durchführung notwendiger Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens kann aber nicht nur vom BFG selbst oder im Falle der Kassation von der Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Beschwerde angefochten ist, vorgenommen werden. Nach § 269 Abs 2 BAO kann das BFG das zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts erforderliche Ermittlungsverfahren auch durch eine von ihm selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.⁸² Es liegt dabei im Ermessen des BFG, den Ermittlungsauftrag an (irgend-)eine bestimmte Abgabenbehörde zu richten. Bei einem solchen Ermittlungsauftrag handelt es sich allerdings um Ermittlungen des Gerichts und nicht um solche der Abgabenbehörde wie nach einer Kassation.⁸³ Die Möglichkeit der Durchführung der erforderlichen Ermittlungen durch eine bestimmte Abgabenbehörde hat damit auch einen Einfluss auf die Ermessensausübung hinsichtlich der Frage, ob das BFG kassatorisch oder in der Sache selbst entscheidet: Bei der Abwägungsentscheidung ist die Option mit zu berücksichtigen, statt der Abgabenbehörde erster Instanz eine andere Behörde heranzuziehen. Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn sich im bisherigen Verfahren bereits gezeigt hat, dass die für den Fall in erster Instanz zuständige Abgabenbehörde die Ermittlung des Sachverhalts und dessen rechtliche Beurteilung nicht mit der erforderlichen Sorgfalt vorgenommen hat. Wenn sich das BFG einer anderen Abgabenbehörde bedient, kann es dadurch in die Lage versetzt werden, doch eine Sachentscheidung zu treffen.⁸⁴ Allerdings wird bei dieser Abwägung zu berücksichtigen sein, wie nahe die andere Abgabenbehörde am Sachverhalt ist, ob sie von ihrer Fachkompetenz und den Ressourcen her in der Lage ist, das BFG bei den erforderlichen Ermittlungen hinreichend qualitativ zu unterstützen, und welcher Aufwand für die beauftragte Abgabenbehörde damit verbunden ist.⁸⁵ Zusätzlich zu berücksichtigen ist, dass eine Abgabenbehörde auch dann, wenn vom BFG beauftragt, eben nicht mit der gerichtlichen Unabhängigkeit des BFG agiert, sondern in allen anderen Angelegenheiten der Weisungsbindung des BMF unterliegt. Ermittlungsergebnisse einer beauftragten Abgabenbehörde dürfen daher nicht ungeprüft der Entscheidung des BFG zugrunde gelegt werden. Vielmehr muss sich das BFG vergewissern, dass die Abgabenbehörde bei der Erfüllung des Auftrags unparteiisch und vorurteilsfrei vorgegangen ist.

3. Die gerichtliche Unabhängigkeit

3.1. Die Qualifikation und Herkunft der Richter

Gemäß Art 134 Abs 3 B-VG ernennt der Bundespräsident auf Vorschlag der Bundesregierung den Präsidenten, den Vizepräsidenten sowie die sonstigen Mitglieder des BFG. Im Zusammenhang mit der Rekrutierung der BFG-Richter ist die Überleitung der bisherigen Mitglieder des UFS in die Richterschaft des BFG von besonderer Bedeutung. Bereits bei der Errichtung des UFS und dessen Übernahme der Rechtsmittelzuständigkeit von den Finanzlandesdirektionen wurden die Mitglieder des UFS – aufgrund spezieller [Seite 307](#) Überleitungsregeln in § 21 UFSG – fast ausschließlich aus den Kreisen bisheriger Finanzbeamter rekrutiert.⁸⁶ Im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform 2012 hat der Verfassungsgesetzgeber ähnliche Überleitungsregeln im B-VG geschaffen.⁸⁷ So hatte ein Mitglied des UFS ein Recht auf Ernennung zum Mitglied des BFG, wenn es sich um die Ernennung bewarb und die persönliche und fachliche Eignung für die Erfüllung der Aufgaben aufwies, die mit der vorgesehenen Verwendung verbunden sind.⁸⁸

Gemäß Art 134 Abs 3 B-VG müssen Mitglieder des BFG als Qualifikationsvoraussetzungen ein einschlägiges Studium abgeschlossen haben und über eine fünfjährige einschlägige Berufserfahrung verfügen.⁸⁹ Für die Richter des BFG wurde die Sonderregelung getroffen, dass die Absolvierung eines Studiums der Rechtswissenschaften keine Voraussetzung ist. Damit besteht beim BFG kein Juristenmonopol.⁹⁰ Die Voraussetzung der Absolvierung eines einschlägigen Studiums findet jedoch nur bei der Rekrutierung jener BFG-Richter Anwendung, die nicht schon zuvor dem UFS angehört haben. Denn nach der Überleitungsregelung des Art 151 Abs 51 Z 4 B-VG gelten die Ausbildungserfordernisse für solche Bewerber ex lege als erfüllt.⁹¹ Bei Mitgliedern des UFS – ausgenommen Präsidenten und Senatsvorsitzende – war ein abgeschlossenes Studium bei der Ernennung keine Voraussetzung,⁹² weshalb in der Folge auch Nichtakademiker vom UFS in die BFG-Richterschaft überführt werden konnten.

Bei der Überleitung der Mitglieder des UFS in das Richteramt des BFG wurde von der Bundesregierung kein Bewerber abgelehnt, der eine Überleitung beantragte.⁹³ Deshalb rekrutierte sich die Richterschaft überwiegend aus Mitgliedern des UFS, die wiederum – von wenigen Ausnahmen abgesehen – schon zuvor in der Finanzverwaltung beschäftigt gewesen waren.⁹⁴ Dem BFG würde es gut anstehen, wenn seine Richter auch Erfahrung [Seite 308](#) gen in anderen Bereichen haben. Personen, die zuvor in der Wissenschaft tätig waren, finden sich nur vereinzelt im BFG. Auch diese Richter haben im Regelfall einen Teil ihrer Berufserfahrung in der Finanzverwaltung gesammelt. Noch seltener sind Experten, die aus der unternehmerischen oder beratenden Praxis stammen. Eine stärkere personelle Durchmischung wäre nicht nur sinnvoll, damit die Unabhängigkeit des BFG für die Steuerpflichtigen noch deutlicher wahrnehmbar ist. Wenn fast ausschließlich frühere Finanzbeamte die Entscheidungen der Verwaltung kontrollieren, ist das kein ideales Bild. Vor allem aber kann Diversität die Qualität weiter erhöhen: Wenn die Richter unterschiedliche berufliche Vorerfahrungen einbringen, können das BFG insgesamt und letztlich auch dessen Entscheidungen davon profitieren.⁹⁵

Die Rekrutierung von „Quereinsteigern“ ist allerdings schwierig. Dies hat mehrere Ursachen: De facto werden derzeit – obwohl keine gesetzliche Voraussetzung – nur Personen mit einem juristischen Studium in das Richteramt am BFG aufgenommen. Dabei haben aber nach Auskunft der KWT im Oktober 2017 nur 13,99 % aller Wirtschaftsprüfer und Steuerberater eine juristische Ausbildung.⁹⁶ Die Rekrutierung von Rechtsanwälten scheidet zumeist am Erfordernis der fünfjährigen einschlägigen

Berufserfahrung.⁹⁷ Weiters wirkt vor allem die eingeschränkte Anrechnung von Vordienstzeiten außerhalb der Verwaltung abschreckend: Schon beim Eintritt in das UFS-Richteramt war die Anrechnung von Vordienstzeiten, die außerhalb der öffentlichen Verwaltung gesammelt wurden, auf maximal fünf Jahre begrenzt. Damit war es de facto nicht möglich, erfahrene Steuerberater oder Wissenschaftler für ein Richteramt am UFS zu gewinnen und von deren Erfahrungen zu profitieren: Schließlich wirkten die mit einem Wechsel in die Richterschaft verbundenen massiven Gehaltseinbußen für Quereinsteiger mit höherer Seniorität prohibitiv.⁹⁸ Bereits im Entwurf zur UFSG-Novelle 2006 wurde versucht, die dienstrechtlichen Unterschiede bei der Anrechnung auszugleichen und etwa auch Vordienstzeiten, die im Rahmen einer Tätigkeit in der Steuerberatung gesammelt wurden, als anrechenbare Jahre zu akzeptieren. Allerdings scheiterte die vom BMF angestrebte Gleichstellung.⁹⁹ Letztendlich erfolgten aber mit der Bundesbesoldungsreform 2015¹⁰⁰ Änderungen bei der Anrechenbarkeit der Vordienstzeiten. So können bei Eintritt in das Richteramt am BFG nunmehr Zeiten der Ausübung einer verwaltungsfremden (ein Seite 309 schlägigen) Berufstätigkeit im Ausmaß von insgesamt höchstens zehn Jahren als Vordienstzeiten angerechnet werden, wobei jedoch ein sehr einschränkender BKA-Erlass zu berücksichtigen ist.¹⁰¹ Diese Änderungen sind zwar ein Schritt in die richtige Richtung, für erfahrene Quereinsteiger werden die weiterhin begrenzte Anrechenbarkeit der Vordienstzeiten und die damit verbundenen Gehaltseinbußen beim Einstieg in das Richteramt am BFG aber nach wie vor abschreckend wirken.

Neben den hauptberuflichen Richtern wirken im Senatsverfahren des BFG – wie schon zuvor bei den FLD und UFS¹⁰² – sogenannte „fachkundige Laienrichter“ verpflichtend an der Rechtsprechung mit. Die Vorgängerregelungen für Laienrichter am UFS wurden dabei weitgehend übernommen.¹⁰³ Der Begriff „fachkundig“ täuscht in diesem Zusammenhang insofern, als Mitglieder rechtskundiger Berufe (Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) gemäß § 4 Abs 2 BFGG explizit von der Bestellung als Laienrichter ausgeschlossen werden.¹⁰⁴ Dies wirkt zwar auf den ersten Blick überraschend, überzeugt allerdings bei genauerer Überlegung: Es ist nämlich nicht unproblematisch, wenn ein Parteienvertreter an einem Tag „richterliche“ Funktionen hat und gemeinsam mit den hauptberuflichen Mitgliedern entscheiden soll, während er am nächsten Tag die Beschwerde eines eigenen Klienten vor seinen „richterlichen Kollegen“ zu vertreten hat.¹⁰⁵ Die fachkundigen Laienrichter sind in Ausübung ihres Amtes unabhängig. Sie haben „*die mit dem Richteramt verbundenen Befugnisse in vollem Umfang*“.¹⁰⁶ Damit kommt ihnen ua das Recht auf volle Akteneinsicht zu, weiters diverse Antrags- und Fragerechte iZm einer mündlichen Verhandlung, Mitwirkungs- und Stimmrechte bei der Abstimmung und Beratung sowie das Recht auf Mitwirkung bei der Entscheidungsausfertigung.¹⁰⁷ Aufgrund der gering ausgeprägten Fachkenntnis können Laienrichter allerdings oft nur wenig zum Verfahren beitragen. Gerade im Verfahren vor dem BFG stehen häufig schwierige Rechtsfragen zur Entscheidung an, mit denen Laien oft überfordert sind. Es kann von Laien zudem nicht erwartet werden, sich bei bloß geringfügiger finanzieller Entschädigung mehrere Tage oder auch nur mehrere Stunden vor der Sitzung intensiv in die Akten einzuarbeiten. Gerade das Expertenwissen, das ihnen auf Sachverhaltsebene zugeschrieben wird, können sie daher mangels detaillierter Aktenkenntnis oft nicht fruchtbar machen.¹⁰⁸ Es ist daher der Befund aus der Praxis Seite 310 wenig überraschend, dass Laienrichter das Verfahren häufig verlangsamen und sich in der Folge negativ auf die Effizienz der Rechtsprechung auswirken.¹⁰⁹

Fraglich ist die Sinnhaftigkeit der Beteiligung der Laienrichter am Senatsverfahren auch aus einer anderen Perspektive. Die Senate iSd § 12 BFGG setzen sich aus jeweils zwei fachkundigen Laienrichtern und zwei Berufsrichtern zusammen.¹¹⁰ Eine Entscheidung obliegt gemäß § 272 Abs 2 BAO dann dem Senat, wenn dies von einer Verfahrenspartei – jedoch nicht der Amtspartei¹¹¹ – beantragt wird oder wenn der vorgesehene Einzelrichter dies verlangt. Die Zahl der Senatsentscheidungen ist dabei keineswegs bedeutungslos: So wurden im Jahr 2017 immerhin 9,4 % aller BFG-Erledigungen von einem Senat entschieden.¹¹² Doch vor allem wegen des Dirimierungsrechts des Senatsvorsitzenden (§ 277 Abs 2 BAO) kommt den Laienrichtern im Senatsverfahren oft keine wesentliche Bedeutung zu. Bei Stimmengleichheit gibt nämlich die Stimme des Senatsvorsitzenden den Ausschlag, weshalb sich die fachkundigen Laienrichter niemals durchsetzen können, solange die Berufsrichter derselben Meinung sind.¹¹³ Im Berufungsverfahren vor den FLD war es noch möglich, dass die drei Laienrichter die zwei Berufsrichter überstimmen. Die Laienmitwirkung konnte daher Korrektiv sein: Die beiden Beamten mussten nicht nur zu einer übereinstimmenden Rechtsauffassung gelangt sein, sondern zumindest so viel Überzeugungsarbeit bei den Laien leisten, dass sie nicht überstimmt wurden. Die Notwendigkeit bestand schon im Verfahren vor dem UFS nicht mehr. Dabei ist es auch im Senatsverfahren vor dem BFG geblieben. Damit ist aber eines der letzten Argumente, das noch für die Laienmitwirkung ins Treffen geführt werden konnte, bereits mit der Schaffung des UFS weggefallen.¹¹⁴

Was für die Richter des BFG gilt, galt für die Mitglieder der Steuersenate des VwGH seit jeher: Sie wurden überwiegend in der Finanzverwaltung rekrutiert. Der deutsche BFH hingegen konnte bereits etliche Richter von den Finanzgerichten erster Instanz für die höchstgerichtliche Tätigkeit gewinnen. Mit der Schaffung des UFS und später des BFG haben viele die Hoffnung verbunden, dass der VwGH ebenfalls die Möglichkeit bekommen würde, auf zahlreiche Bewerbungen dieser unabhängigen Verwaltungsbehörde und dann des Verwaltungsgerichts zurückzugreifen. Tatsächlich ist derzeit jedoch erst ein einziges ehemaliges UFS-Mitglied als Richter am VwGH tätig. Dies hängt allerdings vor allem damit zusammen, dass die Senate des VwGH reduziert wurden, denn der Rückgang der Zahl der Beschwerden und dann der Revisionen gegen Entscheidungen des UFS und des BFG führte nicht – wie seinerzeit erhofft – dazu, dass sich die Steuersenate des VwGH für weniger Fälle mehr Zeit nehmen konnten. Stattdessen wurde ein Steuersenat aufgelöst. Richterstellen wurden daher in letzter Zeit seltener ausgeschrieben.

Seite 311 **3.2. Die Machtverhältnisse innerhalb des Bundesfinanzgerichts**

Die Geschäftsverteilung regelt die Aufgabenverteilung zwischen den Mitgliedern eines Gerichts. Der Wiener Landesgesetzgeber überließ die Regelung der Geschäftsverteilung des Wiener Landesverwaltungsgerichts einem Ausschuss, in dem der Präsident und der Vizepräsident des Gerichts dominierten: Neben Präsident und Vizepräsident gab es nur zwei gewählte Mitglieder, wobei der Präsident das Dirimierungsrecht hatte.¹¹⁵ Der VfGH steckte den für den einfachen Gesetzgeber geltenden Rahmen ab:¹¹⁶ Gemäß Art 135 Abs 2 B-VG sind die vom Verwaltungsgericht zu besorgenden Geschäfte

durch die Vollversammlung oder einen aus ihrer Mitte zu wählenden Ausschuss, der aus dem Präsidenten, dem Vizepräsidenten und einer gesetzlich zu bestimmenden Zahl von sonstigen

Mitgliedern des Verwaltungsgerichtes zu bestehen hat, auf die Einzelrichter und die Senate für die gesetzlich bestimmte Zeit im Voraus zu verteilen.

Dabei soll die Geschäftsverteilung – so der VfGH – aber insbesondere nicht der monokratischen Entscheidung eines Leitungsorgans, sondern der kollegialen Entscheidung der aus allen Mitgliedern des Verwaltungsgerichts gebildeten Vollversammlung oder zumindest eines von der Vollversammlung gewählten Ausschusses unterliegen. Vor diesem Hintergrund kann einem aus der Mitte der Vollversammlung zu wählenden Ausschuss iSd Art 135 Abs 2 B-VG nur dann entsprochen werden, wenn im Ausschuss mehr von der Vollversammlung gewählte Mitglieder als Mitglieder kraft Amtes vertreten sind. Es muss eine Mehrheitsentscheidung durch die gewählten Mitglieder ohne die Zustimmung der Mitglieder kraft Amtes ermöglicht werden.¹¹⁷ Da nach § 14 Abs 1 VGWG aF der Geschäftsverteilungsausschuss des Wiener Landesverwaltungsgerichts nur aus dem Präsidenten, dem Vizepräsidenten sowie zwei gewählten Mitgliedern bestand, war diese Regelung verfassungswidrig.¹¹⁸ Ebenfalls als verfassungswidrig aufzuheben – weil mit der in Ausübung des richterlichen Amtes gebotenen Unabhängigkeit unvereinbar – war die Regelung, wonach die gewählten Mitglieder des Geschäftsverteilungsausschusses immer dann aus dem Ausschuss ausschieden, wenn im Ausschuss keine Stimmenmehrheit erzielt wurde. Der Fortbestand der Mitgliedschaft war damit nur vom persönlichen Stimmverhalten abhängig: Stimmt ein gewähltes Mitglied etwa einem nur von Präsident und Vizepräsident, die als Mitglieder kraft Amtes von einer Neuwahl nicht betroffen wären, getragenen Antrag nicht zu, hatte es den Verlust seines Amtes in Kauf zu nehmen.¹¹⁹ Aufgrund des Dirimierungsrechts des Präsidenten konnten die Mitglieder zudem nicht verhindern, dass die Geschäftsverteilung zumindest als provisorisch erlassen galt, weshalb Seite 312 die Mitglieder bei ihrer Entscheidungsfindung zusätzlich unter Druck gerieten. Weiters entschied der VfGH auf Unzulässigkeit einer Geschäftsverteilung „bis auf weiteres“, weil gemäß Art 135 Abs 2 B-VG die zu besorgenden Geschäfte „für die gesetzlich bestimmte Zeit“ im Voraus zu verteilen sind.¹²⁰ § 14 Abs 5 VGWG aF ordnete für den Dirimierungsfall die provisorische Geltung einer Geschäftsverteilung an. Die Geltungsdauer der provisorischen Geschäftsverteilung war aber zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens unbestimmt. Sie hing nämlich insbesondere davon ab, ob und wann eine neue – allenfalls wiederum provisorische – Geschäftsverteilung erlassen wird. Diese Regelung wurde vom VfGH daher ebenfalls als verfassungswidrig aufgehoben.

Für die Organisationsstruktur des BFG sind diese Vorgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht unproblematisch. So sind gemäß § 13 Abs 1 BFGG die „vom Bundesfinanzgericht zu besorgenden Geschäfte [...] durch den Geschäftsverteilungsausschuss (§ 9) auf die Einzelrichterinnen und Einzelrichter und die Senate für jeweils ein Kalenderjahr im Voraus zu verteilen“. Der Geschäftsverteilungsausschuss besteht dabei nach § 9 Abs 3 BFGG aus dem Präsidenten, dem Vizepräsidenten sowie weiteren 13 von der Vollversammlung aus ihrer Mitte gewählten Mitgliedern (Wahlmitglieder). Die Geschäftsverteilung unterliegt also der kollegialen Entscheidung eines von der Vollversammlung gewählten Ausschusses. Die Regelung ist damit verfassungskonform. Auch die Verteilung der zu besorgenden Geschäfte für „ein Kalenderjahr im Voraus“ steht im Einklang mit der Vorgabe der zeitlichen Komponente des Art 135 Abs 2 B-VG („für die gesetzlich bestimmte Zeit“). Die mögliche Änderung der Geschäftsverteilung während ihrer Laufzeit iSd § 9 Abs 9 BFGG, die der Geschäftsverteilungsausschuss aus wichtigen Gründen vornehmen kann, ändert daran nichts.¹²¹ Wenn der Geschäftsverteilungsausschuss die nötigen Änderungen der

Geschäftsverteilung nicht innerhalb von sechs Wochen beschließt, hat der Präsident des BFG diese Änderungen durch Erlassung einer vorläufigen Geschäftsverteilung vorzunehmen. In diesem Fall hat er unverzüglich den Geschäftsverteilungsausschuss zur Beschlussfassung über die endgültige Geschäftsverteilung zu einer Sitzung einzuberufen, die spätestens vier Wochen nach Erlassung der vorläufigen Geschäftsverteilung stattzufinden hat. Mit der Beschlussfassung über die endgültige Geschäftsverteilung tritt die vorläufige Geschäftsverteilung außer Kraft.¹²² Damit wird aber auch in den Fällen der Anwendung des Notänderungsrechts durch den Präsidenten die Geschäftsverteilung für eine „gesetzlich bestimmte Zeit“ vorgenommen und die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben sichergestellt.

Beim UFS war noch die Vollversammlung für die Erlassung der Geschäftsverteilung zuständig.¹²³ Verglichen damit hat die Vollversammlung des BFG nunmehr deutlich weniger Aufgaben.¹²⁴ Der Vollversammlung kommen gemäß § 8 Abs 2 BFGG neben Seite 313 der Beschlussfassung über die Geschäftsordnung und den Tätigkeitsbericht lediglich noch die Aufgaben zu, Mitglieder und Ersatzmitglieder für den Geschäftsverteilungsausschuss und diverse Senate zu wählen sowie Kammern iSd § 11 BFGG einzurichten. Moser/Lenneis bezeichnen die Verminderung der Zuständigkeiten der Vollversammlung als Übergang zur „repräsentativen Demokratie“, die sich als wesentlicher Beitrag zur Reduktion des internen administrativen Verwaltungsaufwands erwiesen hat.¹²⁵

Die Bestellung der Senatsvorsitzenden fällt ebenso nicht in die Zuständigkeit der Vollversammlung des BFG: Senatsvorsitzende werden gemäß § 12 Abs 3 BFGG vom Personalsenat gewählt, wobei der Präsident und der Vizepräsident kraft Amtes Senatsvorsitzende sind.¹²⁶ Der Personalsenat besteht aus dem Präsidenten, dem Vizepräsidenten sowie weiteren fünf von der Vollversammlung aus ihrer Mitte auf die Dauer von sechs Jahren gewählten Mitgliedern.¹²⁷ Bei der Wahl der Senatsvorsitzenden kommt dem Präsidenten ein Vorschlagsrecht zu.¹²⁸ Der Personalsenat ist an den Vorschlag des Präsidenten gebunden, er kann ihn entweder gänzlich annehmen oder gänzlich ablehnen.¹²⁹ Dem Präsidenten des BFG kommt daher bei der Auswahl der Senatsvorsitzenden eine starke Stellung zu.

Allerdings wurde die starke Stellung der Senatsvorsitzenden selbst – wie sie etwa vor der Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit beim UFS ausgeprägt war – durch die Verwirklichung der festen Geschäftsverteilung im BFGG abgeschafft. Schließlich obliegt die Verteilung der vom BFG zu besorgenden Geschäfts dem Geschäftsverteilungsausschuss. Das BFG hat für die Geschäftsverteilung das bei den ordentlichen Gerichten zur Anwendung kommende elektronische Aktenverteilungssystem (AVS), nunmehr DivA (Dienststellenverwaltung und Aktenverteilungssystem), übernommen, das die vorgelegten und eingereichten Beschwerden nach dem Zufallsprinzip auf die Richter verteilt.¹³⁰ Die Senatsvorsitzenden des BFG können die Geschäftsverteilung daher nicht mehr beeinflussen. Allerdings sind nach wie vor kurzfristige Änderungen der Geschäftsverteilung möglich. So kann die Geschäftsverteilung vom Geschäftsverteilungsausschuss auch während eines Kalenderjahres im Voraus geändert werden, wenn wichtige Gründe (wie Veränderungen im Personalstand oder Überbelastung einzelner Richter oder Senate) vorliegen.¹³¹ Dem Präsidenten des BFG kommt – wie bereits erwähnt – ein Notänderungsrecht der Geschäftsverteilung vor, wenn Änderungen der Geschäftsverteilung nötig sind und diese vom Geschäftsverteilungsausschuss nicht innerhalb von sechs Wochen be Seite 314

geschlossen werden.¹³² Zudem kann der Geschäftsverteilungsausschuss einem Einzelrichter oder Senat eine ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist.¹³³ Durch diese Möglichkeiten kann von der an sich festen Geschäftsverteilung dennoch abgewichen werden, was der Unabhängigkeit des BFG keinen guten Dienst erweist.¹³⁴ Außerdem gehen die Gesetzesmaterialien – in Anlehnung an die Praxis beim UFS, aber über den Gesetzestext hinaus – davon aus, dass die Geschäftsverteilung quartalsweise zu überprüfen ist.¹³⁵ Dadurch soll eine zeitnahe Anpassung der Geschäftsverteilung bei geänderten Rahmenbedingungen (wie bspw Gesetzes- oder Judikaturänderungen) ermöglicht werden. Ob eine derart häufige Überprüfung mit gegebenenfalls sofortiger Anpassung der Geschäftsverteilung trotz der Schnelllebigkeit des Steuerrechts notwendig ist, erscheint fraglich. Schließlich wird dadurch der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung abgeschwächt.¹³⁶

3.3. Die Unabhängigkeit des Gerichts und ihre Wahrnehmung

Die Wahrnehmung der Unabhängigkeit der Gerichte wird stark von deren ressortmäßiger Zuordnung geprägt. Dies kann am Beispiel der deutschen Finanzgerichtsbarkeit veranschaulicht werden. Der deutsche BFH war von Anbeginn seiner Tätigkeit im Jahr 1950 in Belangen der Justizverwaltung dem Bundesministerium für Finanzen zugeordnet. Um die Unabhängigkeit sämtlicher Richter zu gewährleisten und den Befürchtungen einer „Hausgerichtsbarkeit“ zu begegnen,¹³⁷ gab es jedoch bereits damals Initiativen, sämtliche Gerichte (inkl Fachgerichten) ressortmäßig dem Bundesjustizministerium zu unterstellen. Nach anfänglichem Widerstand wurde die Ressortierung des BFH beim Bundesjustizministerium schließlich 1969 verwirklicht.¹³⁸ Ein ähnliches Bild zeigt die Betrachtung der ressortmäßigen Eingliederung der deutschen Finanzgerichte: Mit Ausnahme der Finanzgerichte im Freistaat Bayern, die dem Landesfinanzministerium unterstellt sind, sind die Finanzgerichte in sämtlichen anderen Bundesländern dem jeweiligen Landesjustizministerium zugeordnet.¹³⁹ Damit sind in Fragen des Haushalts und der Finanzierung der Finanzgerichte nicht mehr die jeweiligen (Landes-)Finanzministerien zuständig. Eine direkte Einflussnahme der Finanzministerien auf die Finanzgerichte über die Ausstattung mit finanziellen Mitteln ist damit – von der Ausnahme in Bayern abgesehen – nicht mehr möglich.¹⁴⁰

Seite 315 Anders als in Deutschland besteht in Österreich eine starke Verknüpfung zwischen der Finanzgerichtsbarkeit und dem Bundesministerium für Finanzen (BMF). Wie schon beim UFS ist die Justizverwaltung des BFG (inklusive der Finanzierungshoheit) in das Ministerialressort des BMF eingebunden.¹⁴¹ Die Dienstaufsicht über das BFG liegt beim BMF, das BMF stattet das BFG mit personellen und sachlichen Ressourcen aus. Die Weisungsgebundenheit des Präsidenten des BFG gegenüber dem BMF wird zwar immerhin dadurch abgemildert, dass etliche Kompetenzen im Rahmen der Justizverwaltung nicht dem Präsidenten zukommen, sondern den aus den Reihen der Richterschaft besetzten Kollegialorganen (bspw Vollversammlung, Geschäftsverteilungsausschuss oder Personalsenat).¹⁴² Zu einer unschönen Optik führen aber Controllingregelungen und damit verbundene Berichtspflichten des BFG an das BMF.¹⁴³ So muss der Präsident des BFG dem Bundesminister für Finanzen etwa jährlich einen (Tätigkeits-)Bericht vorlegen, in dem gem § 21 Abs 3 BFGG über personelle und sachliche Erfordernisse zu berichten ist. Darin kommen die

dienstrechtliche Hoheit des BMF über das BFG und die Abhängigkeit des BFG von der Finanzierung durch das BMF klar zum Ausdruck.¹⁴⁴

Das BFG ist damit in einer Situation, die den Anschein seiner Unabhängigkeit beeinträchtigt: Einerseits hat es die von den Abgabenbehörden, den dem BMF nachgeordneten und weisungsgebundenen Dienststellen, erlassenen Bescheide zu überprüfen. Andererseits hat das BMF nicht unbeträchtliche Einflussmöglichkeiten auf das BFG. Dies birgt insofern Konfliktpotential, weil das BMF gewisse inhaltliche Positionen den Abgabenbehörden als Vorgaben weitergibt und das BFG in der Folge genau diese Positionen überprüfen muss. Werden nach Entscheidungen des BFG, in denen der Steuerpflichtige gegenüber der Amtspartei obsiegt, – aus welchen Gründen auch immer – Kürzungen von personellen oder sachlichen Ressourcen am BFG durch das BMF vorgenommen, führt dies zu einer unschönen Optik. Auch wenn zu vermuten ist, dass die handelnden Personen gerade im Bewusstsein dieser Konstellation ihre Einflussmöglichkeiten äußerst behutsam wahrnehmen werden, ist es ja auch und vor allem der äußere Anschein, der die Wahrnehmung der Unabhängigkeit beeinflusst.¹⁴⁵ Die Schwächung der Unabhängigkeit des BFG durch die Abhängigkeit vom BMF ist damit offensichtlich.¹⁴⁶ Die deutlichste Ausprägung dieses Geburtsfehlers des BFG ist die seit der Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform 2012 bestehende Möglichkeit, Beschwerde gegen Bescheide des Bundesministeriums für Finanzen vor dem BFG zu erheben.¹⁴⁷ Zuvor waren Bescheide Seite 316 des BMF nicht vor dem UFS, sondern ausschließlich vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts (VwGH oder VfGH) zu bekämpfen, und zwar aus gutem Grund, hat doch das BFG nun direkt über die Beschwerden jenes Ministeriums zu entscheiden, dem es ressortmäßig unterstellt ist und das über die personelle und sachliche Ausstattung des Gerichts verfügt. Im Falle einer den BMF-Bescheid bestätigenden Entscheidung des BFG erscheint diese – unabhängig von ihrer inhaltlichen Richtigkeit – jedenfalls in einem zweifelhaften Licht.

Zur Wahrung der Unabhängigkeit des BFG trägt allerdings die kontradiktorische Ausgestaltung des Verfahrens vor dem BFG – wie bereits vor dem UFS¹⁴⁸ – bei. Die Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten wurde, hat gem § 265 Abs 5 BAO Parteistellung im Rechtsmittelverfahren. Sie „verteidigt“ den angefochtenen Bescheid vor dem BFG. Abgabenbehörde und Beschwerdeführer stehen dem BFG äquidistant gegenüber, es besteht Waffengleichheit zwischen der Amtspartei und dem Steuerpflichtigen.¹⁴⁹ Blickt man auf das Rechtsmittelverfahren vor den Berufungssenaten der FLD (bis Ende 2002) zurück, war der Rechtsmittelwerber die einzige Partei des Verfahrens, dem zunächst das Finanzamt als Verwaltungsbehörde und nach Vorlage an die Finanzlandesdirektion diese als Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenüberstand.¹⁵⁰ Dies verstärkte den Eindruck der Voreingenommenheit des jeweiligen Sachbearbeiters des Rechtsmittels zusätzlich zu der eingangs erwähnten Mischverwendung. Konsequenz der Einführung eines kontradiktorischen Verfahrens bei der Schaffung des UFS war der Ersatz der Präsidentenbeschwerde durch eine Amtsbeschwerde.¹⁵¹ Damit sind auch Abgabenbehörden, deren Bescheid vor dem BFG angefochten wurde, befugt, Rechtsmittel gegen die Entscheidung des BFG vor dem VwGH zu erheben. Im Instrument der Amtsbeschwerde wird die Ausprägung der Waffengleichheit vor dem BFG deutlich.

4. Zusammenfassende Würdigung

In der hohen Akzeptanz der Entscheidungen spiegelt sich wider, dass das BFG die ihm gesetzlich eingeräumte Unabhängigkeit in der Praxis lebt. Schließlich steht und fällt die Akzeptanz des BFG mit seiner Unabhängigkeit. Knapp 99 % seiner Gesamterledigungen wurden nicht vom VwGH aus dem Rechtsbestand beseitigt.¹⁵² Die geringe Quote der Aufhebung durch den VwGH kann aber nicht als maßgebliches Kriterium für die Akzeptanz der Entscheidungen des BFG herangezogen werden. Die Aufhebung einer Entscheidung muss schließlich auch nicht bedeuten, dass die Entscheidung von schlechter Seite 317 Qualität war. Der Grund einer Aufhebung kann auch darin bestehen, dass das Höchstgericht zu einer anderen Rechtsauffassung gelangt ist. Die Rechtsauffassung eines Höchstgerichts „sticht“ gegenüber der eines Untergerichts auch dann, wenn sie nicht die besseren Gründe für sich hat.

Entscheidend für die Akzeptanz der Entscheidungen des BFG ist vielmehr die sinkende Quote an Revisionen beim VwGH.¹⁵³ So wurden im Jahr 2017 lediglich 2,47 % der Entscheidungen bei den Höchstgerichten angefochten.¹⁵⁴ Damit hat sich der Prozentsatz der Anfechtungen gegenüber dem Durchschnitt im UFS (6,3 %) verringert.¹⁵⁵ Allerdings ist die Vergleichbarkeit dieser Zahlen mit Vorsicht zu genießen. Zum einen ist das Absinken der Anfechtungen gegen Erledigungen des BFG teilweise auf den Umstand zurückzuführen, dass das BFG – anders als der UFS – auch für Rechtsmittel gegen Parkstrafen des Landes Wien zuständig ist¹⁵⁶ und insbesondere in Kurzparkzonenangelegenheiten eine Revision für den Beschwerdeführer ex lege ausgeschlossen ist.¹⁵⁷ Zum anderen kann der VwGH seit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 nur dann angerufen werden, wenn die Revision gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt.¹⁵⁸ Das BFG hat im Erkenntnis oder Beschluss mit kurzer Begründung darüber abzusprechen, ob eine Revision an den VwGH zulässig ist. Wird dies verneint, besteht zwar die Möglichkeit zur Einbringung einer außerordentlichen Revision. Dies führt aber dazu, dass das BFG in vielen Fällen letztinstanzlich entscheidet.¹⁵⁹ Ein derartiges Zulässigkeitsmodell gab es für Rechtsmittel gegen Bescheide des UFS über lange Zeit nicht. Erst mit 1.7.2012 kam dem VwGH ein Ablehnungsrecht von Beschwerden gegen einen Bescheid des UFS zu, wenn die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhing.¹⁶⁰ Den Entscheidungen des BFG kann aber trotz der eingeschränkten Vergleichbarkeit der Zahlen – aufgrund der geringen Anfechtungsquote – eine hohe Akzeptanz attestiert werden. Die Bemühungen des Gesetzgebers, mit der Schaffung des BFG die Rechtsschutzstandards im Abgabenverfahren zu erhöhen und die Unabhängigkeit der Rechtsmittelinstanz zu stärken, scheinen bei einer Gesamtbetrachtung Früchte zu tragen.

Seite 318 Weitere Reformschritte sind aber dennoch zu erhoffen: Verfahren, in denen das BFG wie eine Abgabenbehörde zu agieren hat und selbst zur Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet ist, passen nicht zu einem Gericht. Die Laienmitwirkung ist ein überkommenes Relikt aus früherer Zeit. Die personelle Durchmischung des BFG mit Richterpersönlichkeiten, die zuvor außerhalb der Finanzverwaltung berufliche Erfahrungen gesammelt haben, sollte gefördert werden. Vor allem aber beeinträchtigt die ressortmäßige Zuordnung des BFG zum Bundesministerium für Finanzen den äußeren Anschein der Unabhängigkeit.

1 Abgaben-Rechtsmittel-ReformG BGBl I 2002/97.

- 2 Vgl *Lang*, Die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, SWK 2002, S 543 (S 548); *Lang*, Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes, in *Ludwig/Widinski* (Hrsg), Generationenwechsel: steuerliche, unternehmensrechtliche und betriebswirtschaftliche Aspekte – FS Karl Bruckner (2008) 119 (123).
- 3 Vgl *Lang* in FS Bruckner 123.
- 4 Zur Praxis des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens wurde im Februar 1999 eine parlamentarische Anfrage an den Bundesminister für Finanzen gestellt (GZ 5723/J 20. GP, abgedruckt in SWK 1999, T 55); zur Anfragebeantwortung siehe GZ 5433/AB 20. GP. Ausführlich dazu *Lang*, Die „weisungsfreien“ Berufungssenate, SWK 1999, S 326 (S 326 ff).
- 5 Vgl *Renner*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2005, 542 (543).
- 6 Weiterführend *Lang*, Berufungssenate gesetzwidrig zusammengesetzt? SWK 1998, S 42 (S 42 ff); *Lang*, Bedenken gegen die Überbesetzung der Berufungssenate, SWK 1998, S 314 (S 314 ff); *Lang*, SWK 1999, S 326 ff; *Lang*, Die Anforderungen an die Zusammensetzung der Berufungssenate nach der Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1999, 592 (592 ff); *Lang*, SWK 2002, S 548 f; *Lang* in FS Bruckner 123.
- 7 EuGH 30.5.2002, C-516/99, *Schmid*; vgl schon zuvor *Lang*, Vorlageberechtigung und Vorlageverpflichtung von Berufungssenaten, ÖStZ 1998, 384 (384 ff); *Lang*, Österreichische Berufungssenate als Gerichte im Sinne des Art. 234 EGV? IStR 2000, 332 (332 ff); *Lang*, Die Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens für das Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 99 (101 ff).
- 8 Vgl *Schima*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH³ (2015) 32 ff.
- 9 Vgl § 6 UFG.
- 10 Vgl § 5 Abs 1 UFG.
- 11 Vgl *Beiser*, Die Unabhängigkeit des Finanzsenates, SWK 2003, S 102 (S 104).
- 12 Bestätigt durch EuGH 24.6.2004, C-278/02, *Handlbauer*; vgl dazu *Renner*, ÖStZ 2005, 543.
- 13 Zur Diskussion im Schrifttum siehe ua *Lang*, Die Errichtung eines Finanzgerichts in Österreich, SWK 2001, S 621 (S 625 ff); *Lang*, SWK 2002, S 549 f; *Ritz*, Unabhängiger Finanzsenat, RdW 2002, 437 (440 ff); *Beiser*, SWK 2003, S 104 f; *Lang*, Der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung und die verfassungsgesetzlich garantierte Unabhängigkeit des UFS, UFSaktuell 2003, 14 (14 ff); *Fröhlich*, Die Geschäftsverteilung und Geschäftsordnung des Unabhängigen Finanzsenates, UFSaktuell 2004, 102 (102 ff); *Laudacher*, Die feste Geschäftsverteilung im UFS, SWK 2004, S 529 (S 529 ff).
- 14 § 270 Abs 1 BAO aF.
- 15 Vgl *Lang*, UFSaktuell 2003, 14 f; *Renner*, Das neue Berufungsverfahren in Abgabensachen, SWK 2003, S 264 (S 270).
- 16 Vgl *Lang*, UFSaktuell 2003, 16.
- 17 Vgl *Lang*, UFSaktuell 2003, 15; *Lang*, Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, SWK 2006, T 111 (T 112).
- 18 Vgl *Staringer*, Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen ist wichtig, BFGJournal 2014, 2 (2); dazu auch *Lang* in FS Bruckner 124 f.
- 19 BGBl I 2013/14.
- 20

Vgl. *Ryda/Langheinrich*, Der langersehnte Abschluss der Integration im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren, FJ 2012, 233 (234); *Ehrke-Rabel*, Einführung einer Finanzgerichtsbarkeit: Paradigmenwechsel? taxlex 2014, 5 (5); *Staringer*, Das Verfahren der Bescheid-(Administrativ-)Beschwerde vor dem Bundesfinanzgericht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 33 (34).

- 21 ErlRV 2007 BlgNR 24. GP 3; weiterführend *Lenneis*, Umwandlung des UFS in das BFG, taxlex 2014, 4 (4); *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 34 f.
- 22 § 243 iVm § 249 Abs 1 BAO. Siehe aber § 249 Abs 1 letzter Satz BAO, wonach eine Bescheidbeschwerde ebenfalls als rechtzeitig eingebracht gilt, wenn sie innerhalb der Frist gem § 245 BAO beim BFG eingebracht wird. In diesem Fall hat das BFG die bei ihr eingebrachte Bescheidbeschwerde unverzüglich an die Abgabenbehörde weiterzuleiten.
- 23 Weiterführend *Lenneis*, Die Beschwerdevorentscheidung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 1 (5).
- 24 § 262 BAO. Vgl dazu *Lenneis* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 4; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren² (2016) § 262 BAO Anm 2; *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 262 Tz 1; *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017 (2017) 238; *Unger*, Die Beschwerdevorentscheidung im Abgabenverfahren, in *Holouek/Lang* (Hrsg), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde (2017) 25 (31 f).
- 25 Werden auch andere Gründe geltend gemacht, ist diese Bestimmung nicht einschlägig. Vgl BFG 11.11.2015, RV/7105399/2015; dazu *Rombold*, Der schnelle Weg zum BFG, SWK 2016, 435 (435 f).
- 26 Ausführlich *Unger* in *Holouek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 34 ff; weiters *Lenneis* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 4 f; *Raab*, Die Rolle der belangten Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren, in *Ehrke-Rabel/Merli* (Hrsg), Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 39 (42 f); *Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 262 BAO Anm 3 ff; *Ritz*, BAO⁶ § 262 Tz 5 ff.
- 27 § 263 Abs 1 BAO. Ausführlich *Lenneis* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 8 ff; weiters *Ritz*, BAO⁶ § 263 Tz 1 ff; *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 238. Im Rechtsmittelverfahren vor 1.1.2014 kam eine Berufungsvorentscheidung nicht in Betracht, wenn die Berufung aufgrund Verspätung oder Unzulässigkeit zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären war. In diesem Fall waren Bescheide sui generis zu erlassen, die wiederum mit Berufung anfechtbar waren. Erst über diese Berufung konnte dann mit Berufungsvorentscheidung abgesprochen oder direkt dem UFS vorgelegt werden. Nach geltender Rechtslage haben derartige Formalerledigungen ebenfalls mittels Beschwerdevorentscheidung zu erfolgen (§§ 260, 261 BAO). Vgl dazu *Moser/Lenneis*, Die verfahrensbeschleunigenden Regelungen im neuen Verfahrensrecht – Der Grundsatz der Einfachheit, Raschheit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit im BFG, in *Koran/Moser* (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – FS Christoph Ritz (2015) 203 (215 f); *Unger* in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 26.

Weiterführend *Lenneis* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 8 f mwN; *Ritz*, BAO ⁶ § 263 Tz 6 ff. Allgemein zur „Sache“ siehe den Beitrag von *Pavlidis* in diesem Band.

- 29 § 264 Abs 1 BAO.
- 30 Vgl dazu *Unger* in *Holouek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 27.
- 31 Zur De-facto-Möglichkeit einer „zweiten“ Beschwerdeentscheidung seit dem 1.1.2017 siehe sogleich.
- 32 Die Abschaffung bedauernd *Moser/Lenneis* in FS Ritz 219.
- 33 ErlRV 2007 BlgNR 24. GP 21.
- 34 Vgl *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1 (2006) 40.
- 35 Vgl VfGH 28.2.1984, G 33/83; dazu *Fischerlehner*, Abgrenzung zwischen abgabenbehördlicher und verwaltungsgerichtlicher Entscheidungsbefugnis (§ 300 BAO), in *Koran/Moser* (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – FS Christoph Ritz (2015) 59 (61).
- 36 Kritisch zuvor auch *Fischerlehner* in FS Ritz 67; *Moser/Lenneis* in FS Ritz 220.
- 37 ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 19.
- 38 Vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO ³ § 300 Anm 4 (Stand 1.1.2017, rdb.at); *Lebenbauer/Grünsteidl*, Änderungen im Beschwerdeverfahren ab 1.1.2017, SWK 2017, 4 (8 f); *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 236. Davon gehen implizit auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2016 aus (vgl ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 19): „*Sie ermöglicht insbesondere für den Fall, dass im Vorlageantrag Neuerungen geltend gemacht werden, die ‚Stattgabe‘ der Bescheidbeschwerde durch eine ‚Abänderung‘ der Beschwerdeentscheidung (zB im Wege einer Aufhebung gemäß § 299 BAO) durch die Abgabenbehörde. Im an die Stelle der mit Vorlageantrag angefochtenen Beschwerdeentscheidung tretenden neuen Sachbescheid (im Sinn des § 299 Abs 2 BAO) kann somit die Bescheidbeschwerde ohne Befassung des Verwaltungsgerichts erledigt werden, sofern nicht neuerlich ein Vorlageantrag gestellt wird, was im Allgemeinen nicht erfolgen wird. Eine Aufhebung (insbesondere nach § 299 BAO) der mit Vorlageantrag angefochtenen Beschwerdeentscheidung wird nämlich aus Ermessensüberlegungen grundsätzlich nur dann zulässig sein, wenn damit zu rechnen ist, dass damit das Beschwerdeverfahren beendet wird.*“
- 39 ErläutRV 1352 BlgNR 25. GP 17; *Unger* in *Holouek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 29.
- 40 So etwa *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO ³ § 300 Anm 6; *Moser/Lenneis* in FS Ritz 220; *Ritz*, BAO ⁶ § 300 Tz 2; *Zorn*, Leitentscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs zur neuen Verwaltungsgerichtsbarkeit, ZVG 2017, 34 (38). Implizit auch *Fischerlehner*, Abgabenverfahren ² § 300 BAO Anm 4; *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 247.
- 41 Vgl *Winkler*, Der Bescheid (1956) 129; ebenso *Balthasar*, Absolute Nichtigkeit genereller Normen in der österreichischen Rechtsordnung (2016) 9.
- 42 Siehe etwa die Nichtigkeitsgründe iSd § 477 ZPO, die zwar nach Wertung der ZPO die gravierendsten Verfahrensfehler sind, jedoch das Verfahren oder die Entscheidung nicht nichtig im Sinne von wirkungslos machen. Es handelt sich vielmehr – wie bei allen anderen Berufungsgründen – um Anfechtungsgründe, die aufgrund der Geltendmachung durch die Partei zur Aufhebung der Entscheidung oder des Verfahrens führen. Der besondere Charakter der Nichtigkeitsgründe liegt darin, dass sie einerseits in

jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten sind und dass sie andererseits absolut wirken, also nicht zu prüfen ist, ob sie tatsächlich die Richtigkeit der Entscheidung beeinflusst haben (vgl. *Rechberger/Simotta*, Zivilprozessrecht ⁷ [2009] Rz 1014; ebenso *Roth*, Zivilprozessrecht ² [2015] 105). Zusätzlich gibt es in der ZPO die Möglichkeit einer sogenannten Nichtigkeitsklage, die auf Aufhebung einer rechtskräftigen, die Sache erledigenden Entscheidung wegen Vorliegens eines besonders schwerwiegenden, in § 529 Abs 1 ZPO genannten Nichtigkeitsgrundes gerichtet ist. Der StPO sind „Nichtigkeitsgründe“ ebenfalls nicht fremd. Gegen Urteile des Schöffengerichts und Geschworenengerichts kann Nichtigkeitsbeschwerde eingebracht werden. Die Gründe, aus denen eine Nichtigkeitsbeschwerde eingebracht werden kann, sind taxativ im Gesetz aufgelistet. Es ist zu unterscheiden in absolute und relative Nichtigkeitsgründe: Absolute Nichtigkeitsgründe betreffen so schwere Verstöße, dass sie immer geltend gemacht werden können, auch wenn sie im konkreten Fall ohne Einfluss auf das Urteilsergebnis waren. Relative Nichtigkeitsgründe können nur dann geltend gemacht werden, wenn der Fehler kausal für den Inhalt des Urteils war (*Seiler*, Strafprozessrecht ¹⁶ [2017] Tz 990 ff). Gegen Urteile des Bezirksgerichts oder des Einzelrichters kann eine Nichtigkeitsberufung eingebracht werden. Dabei können im Wesentlichen dieselben Nichtigkeitsgründe, wie sie für das schöffengerichtliche Verfahren vorgesehen sind, vorgebracht werden.

- 43 § 300 Abs 1 BAO; vgl dazu *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO ³ § 300 Anm 10 ff; *Ritz*, BAO ⁶ § 300 Tz 6 ff.
- 44 § 300 Abs 2 BAO.
- 45 *Moser/Lenneis* in FS Ritz 220.
- 46 Vgl *Fischerlehner* in FS Ritz 62.
- 47 Vgl *Fischerlehner* in FS Ritz 63. Die verfassungsrechtlichen Bedenken werden jedoch im Schrifttum zT mit der Begründung abgeschwächt, dass dem BFG die Möglichkeit offensteht, den Abgabenbescheid aufzuheben und an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen. Es wird davon ausgegangen, dass das BFG dies bei einer Beeinträchtigung des Verfahrens auch in Anspruch nimmt, siehe *Achatz*, Zur Befugnis des Bundesfinanzgerichts, in der Sache selbst zu entscheiden, SWK 2015, 1248 (1252).
- 48 Die Regelungen zur Säumnisbeschwerde entsprechen weitgehend den Bestimmungen zu Devolutionsanträgen vor dem UFS, vgl ErlRV 2007 BlgNR 24. GP 20; weiters *Ritz*, BAO ⁶ § 284 Tz 1. Für den Fall des Unterbleibens der Beschwerdevorentscheidung siehe ausführlich *Lenneis*, Sofortige Vorlage ohne BVE – Unzuständigkeitserklärung durch das BFG möglich? BFGjournal 2018, 32 (32 ff).
- 49 § 284 Abs 2 BAO. Diese Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachweisen kann, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen.
- 50 § 284 Abs 3 BAO.
- 51 Vgl zur Säumnisbeschwerde vor dem BFG *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO ³ § 284 Anm 1 ff (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Fischerlehner*, Abgabenverfahren ² § 284 BAO Anm 1 ff; *Ritz*, BAO ⁶ § 284 Tz 1 ff. Zur Säumnisbeschwerde allgemein siehe den Beitrag von *Eberhard* in diesem Band.
- 52 Vgl zur Unterscheidung in „Beschwerden in Verwaltungsstrafsachen“, in denen immer in der Sache selbst zu entscheiden ist, und „Beschwerden in sonstigen Rechtssachen“ *Pabel*, Kognitionsbefugnis der Verwaltungsgerichte und des Bundesfinanzgerichts, in *Holouek/Lang* (Hrsg), Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit (2017)

143 (155). Weiters dazu *Sutter*, Die Entscheidung in der Sache im Steuerverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 267 (268).

53 Vgl *Fischerlehner*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht: Anforderungen und Spielräume für das Verwaltungsprozessrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 315 (326); *Marchgraber*, Die Bindungswirkung verwaltungsgerichtlicher Entscheidungen im Abgabenverfahren, UFSjournal 2013, 281 (283); *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 269 f; *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 3.

54 § 279 Abs 1 BAO.

55 Voraussetzung ist, dass bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, vgl § 278 Abs 1 BAO.

56 § 278 Abs 1 BAO.

57 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 38; *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 274; *Pabel* in *Holoubek/Lang*, Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit 156.

58 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 38.

59 Allgemein zum Ermittlungsverfahren des BFG siehe den Beitrag von *Renner* in diesem Band.

60 Siehe Tätigkeitsbericht des UFS 2012, 33; *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 38. Zurückverwiesen wurden allerdings im Geschäftsbereich Steuern und Beihilfen im Jahr 2012 nur 2,4 % aller Fälle, vgl *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 275.

61 Vgl Tätigkeitsbericht des BFG 2017, 46.

62 Für eine ausführliche Übersicht siehe *Sutter*, Die Kontrolldichte des Bundesfinanzgerichts, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit (2017) 225 (227 ff); weiters *Tanzer*, Das fortgesetzte Verfahren nach einer Kassation gemäß § 278 Abs 1 BAO, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde (2017) 309 (315); ebenso *Fellner*, Aufhebung und Zurückverweisung als „Pingpongspiel“ zwischen Verwaltungsgerichten und Verwaltungsbehörden? BFGJournal 2015, 441 (441 ff); *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 5.

63 VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045.

64 VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063.

65 VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037; bestätigend VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063.

66 VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037. Zur Begründungspflicht siehe auch *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 271 mwN; *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit 226.

67 *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit 230 mwN.

68

Dazu bereits *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104 f; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

- 69 Vgl bereits ähnliche Befürchtungen zum „Instanzenkarussell“ bei *Gassner*, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung? ÖStZ 1985, 1 (3 ff).
- 70 § 263 Abs 1 sowie § 270 BAO. Siehe dazu ua *Ritz*, BAO⁶ § 263 Tz 5 sowie § 270 Tz 1 ff.
- 71 Vgl *Achatz*, SWK 2015, 1251; ebenso *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 127 (143); ähnlich *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 5.
- 72 Vgl *Achatz*, SWK 2015, 1252.
- 73 Näher *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in *Mayer et al* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis – FS Robert Walter (1991) 159 (164 ff). Allgemein zum Ermessen siehe den Beitrag von *Fuchs* in diesem Band.
- 74 So *Achatz*, SWK 2015, 1252.
- 75 § 278 Abs 2 BAO.
- 76 Vgl ua *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 278 BAO, 777; *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 12.
- 77 Vgl dazu *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 312.
- 78 Ausführlich *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 313.
- 79 Allgemein zur Bindungswirkung vgl *Lang*, Die Bindungswirkung von aufhebenden Entscheidungen der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 201 (202 ff); *Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 262 BAO Anm 6 f; *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 20 ff; *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 311 ff.
- 80 Vgl *Lang/Lenneis*, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs 1 BAO, SWK 2002, S 610 (S 612); ebenso *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 278 BAO, 778; *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 26.
- 81 Vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 278 Anm 12 (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Ritz*, BAO⁶ § 278 Tz 23 mwN.
- 82 Dazu *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 269 Anm 6 ff (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 272 f; *Ritz*, BAO⁶ § 269 Tz 6 ff.
- 83 Vgl *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde 315. Kritisch zur Beauftragung der belangten Behörde mit ergänzenden Ermittlungen *Merli/Ehrke-Rabel*, Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit – Vergleich und Bewertung, in *Ehrke-Rabel/Merli* (Hrsg), Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 167 (196 ff).

So auch *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 272 f.

- 85 Zwar wird der Auftrag aufgrund der Zweckmäßigkeit vielfach an die Abgabenbehörde, deren Bescheid angefochten wurde, gerichtet werden, doch erscheint etwa bei Interessenkonflikten die gezielte Auswahl einer anderen Abgabenbehörde oder bei Vornahme eines Augenscheins (bspw Besichtigung eines Gebäudes) die Übertragung der Ermittlungen an das ortsnächste Finanzamt am zweckmäßigsten. Siehe dazu *Sutter* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht 272 f; *Ritz*, BAO⁶ § 269 Tz 9.
- 86 Vgl *Renner*, SWK 2003, S 265; ausführlich zu den Überleitungsregeln *Fröhlich/Müller/Schatzl/Wanke*, Unabhängiger Finanzsenat: Auswahl der Mitglieder, SWK 2002, T 127 (T 128); *Rosenmayr*, Ernennungsvoraussetzungen und Dienst- und Besoldungsrecht der hauptberuflichen Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 123 (131 ff).
- 87 Art 151 Abs 51 Z 2–4 B-VG. Vgl zu den Überleitungsregeln auch *Staringer*, Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 69 (82 f).
- 88 Vgl *Ryda/Langheinrich*, FJ 2012, 237; *dies*, Vom unabhängigen Finanzsenat zum Bundesfinanzgericht oder ein Jahreswechsel der anderen Art (Teil I), FJ 2013, 363 (364). Details zur Überleitung (Einbringung des Antrags) sowie generell zur Erstbesetzung des BFG (öffentliche Ausschreibung bei offenen Planstellen) wurden einfachgesetzlich in § 29 BFGG geregelt; dazu *Wanke/Unger*, BFGG (2014) § 29 Anm 1 ff.
- 89 Konkretisierend regelt die mit 1.1.2014 in Kraft getretene Bestimmung des § 207 Abs 1 Z 5 RStDG, dass Richter des BFG „ein einschlägiges Hochschulstudium, das dem Studium des österreichischen Rechts (§ 2a) in qualitativer und quantitativer Hinsicht entspricht, abgeschlossen haben [müssen] “. Siehe zu den Voraussetzungen auch *Ryda/Langheinrich*, FJ 2013, 364 f; *Wanke*, Das Organisationsrecht des Bundesfinanzgerichts, in *Blasina et al* (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem – FS Michael Tanzer (2014) 107 (113); *Wanke/Unger*, BFGG § 3 Anm 10; ErlRV 1618 BlgNR 24. GP 17; ErlRV 2003 BlgNR 24. GP 20.
- 90 Art 134 Abs 3 B-VG. Dazu auch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 82 f; *Wanke* in FS Tanzer 113.
- 91 Vgl *Ryda/Langheinrich*, FJ 2012, 237.
- 92 Vgl § 3 Abs 7 und Abs 8 UFSG. Siehe dazu *Grof*, Der UFS im Vergleich zu den UVS und zum UBAS am Beispiel des Kriteriums der Unabhängigkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 37 (41); *Renner*, SWK 2003, S 264 in Fn 7; *Rosenmayr* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat 129.
- 93 Siehe *Ryda/Langheinrich*, FJ 2013, 364; *Wanke/Unger*, BFGG § 29 Anm 1.
- 94 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 83.
- 95 So auch *Laudacher*, Das neue Bundesfinanzgericht, SWK 2012, 1383 (1392); *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 83.
- 96 Bei ausschließlicher Betrachtung der Steuerberater erhöht sich der Anteil der Juristen auf 14,5 % (Stand: Oktober 2017).
- 97 In den Gesetzesmaterialien zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 sind lediglich Ausführungen zur für Richter des BVwG relevanten „juristischen Berufserfahrung“ zu

finden, nicht jedoch zur für Richter des BFG erforderlichen „*einschlägigen Berufserfahrung*“ (vgl ErlRV 1618 BlgNR 24. GP 17: „Eine ‚*juristische*‘ *Berufserfahrung kann beispielsweise in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, in der Rechtswissenschaft oder in der Parteienvertretung, allerdings erst nach Studienabschluss, erworben werden .*“). Unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 3 Abs 8 Z 3 UFG wird unter einer „*einschlägigen Berufserfahrung*“ wohl eine solche in der Verwaltung, Rechtsprechung, Wissenschaft oder Parteienvertretung **auf dem Gebiet des Abgaben- oder Finanzstrafrechts** zu verstehen sein.

- 98 Vgl *Laudacher*, SWK 2012, 1392; *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 83; ebenso *Krafft*, Das Zweiparteienverfahren vor dem UFS fördert das Selbstverständnis und die Eigenständigkeit der Finanzämter, UFSjournal 2011, 170 (172).
- 99 Vgl *Laudacher*, SWK 2012, 1392.
- 100 BGBl I 2015/32.
- 101 Vgl Rundschreiben des Bundeskanzleramtes über die Anrechnung von Vordienstzeiten, GZ BKA-921.000/0027-III/5/2016 vom 12.8.2016.
- 102 Dazu *Lang*, SWK 2001, S 622 ff; *Lang*, SWK 2002, S 547 f; *Lang*, Die Zusammensetzung der abgabenrechtlichen, finanzstrafrechtlichen und zollrechtlichen Berufungssenate, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 149 (159 ff); *Beusch*, Die Mitwirkung der Laien, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2008) 349 (356 ff).
- 103 Vgl *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) 48; *Wanke* in FS Tanzer 114; *Wanke/Unger*, BFGG § 4 Anm 1; *Stoll*, Fachkundige Laienrichter beim Bundesfinanzgericht, UFSjournal 2015, 234 (235).
- 104 Vgl dazu auch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 81. Zum Begriff „fachkundiger Laienrichter“ siehe auch *Wanke/Unger*, BFGG § 4 Anm 2.
- 105 Vgl bereits *Lang*, SWK 2001, S 623; *Lang* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat 159; ebenso *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 81.
- 106 § 4 Abs 1 BFGG.
- 107 Ausführlich *Stoll*, UFSjournal 2015, 235; weiters *Wanke/Unger*, BFGG § 4 Anm 6.
- 108 So bereits *Lang* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat 159.
- 109 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 81.
- 110 § 12 Abs 2 BFGG. Zur Entsendung der Laienrichter siehe *Wanke* in FS Tanzer 114; *Wanke/Unger*, BFGG § 4 Anm 3; *Stoll*, UFSjournal 2015, 234 ff.
- 111 Vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 272 Anm 7 (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Ritz*, BAO⁶ § 272 Tz 3 mwN.
- 112 Errechnet aus den Zahlen des Tätigkeitsberichts des BFG 2017.
- 113 So auch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 81; *Urtz*, Übersicht über das neue verwaltungsgerichtliche Verfahren nach der BAO, ÖStZ 2014, 3 (6); *Stoll*, UFSjournal 2015, 235 f.
- 114 So bereits *Lang* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat 159 ff und 164 f.

- Vgl § 14 Abs 5 VGWG aF: „Bei Stimmgleichheit gibt die Stimme der bzw. des Vorsitzenden den Ausschlag. Diesfalls gilt die Geschäftsverteilung als provisorisch erlassen.“ Nach Ansicht des Wiener Landesgesetzgebers sollte mit der provisorischen Geltung der Geschäftsverteilung infolge der Dirimierung dem verfassungsgesetzlichen Auftrag zur Erlassung einer Geschäftsverteilung nachgekommen werden.
- 116 VfGH 10.12.2013, G 46/2013-21. Anlass dafür war ein Gesetzesprüfungsantrag, der von Mitgliedern des Wiener Landtags eingebracht wurde.
- 117 Vgl VfGH 10.12.2013, G 46/2013-21.
- 118 Vgl *Gruber*, VfGH hebt Geschäftsverteilungsbestimmungen des Gesetzes über das Verwaltungsgericht Wien (VGWG) auf. Zurück- bzw Abweisung der übrigen Anträge der Wiener Landtagsmitglieder (ua zu den Kompetenzen der Rechtspfleger), ZVG 2014, 54 (56); *Lukan/Pürgy*, Entwicklungen im Landesrecht 2013, in *Baumgartner* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht (2014) 439 (472 f); *Schoditsch*, Erstes VfGH-Erk zur Verwaltungsgerichtsbarkeit: Geschäftsverteilung, *ecolex* 2014, 383 (383).
- 119 Vgl VfGH 10.12.2013, G 46/2013-21; vgl dazu *Holzinger*, Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtsbarkeit, ZVG 2014, 209 (210); *Lukan/Pürgy* in *Baumgartner*, Jahrbuch Öffentliches Recht (2014) 473.
- 120 Vgl dazu *Gruber*, ZVG 2014, 54 (56 f); *Lukan/Pürgy* in *Baumgartner*, Jahrbuch Öffentliches Recht 473; *Schoditsch*, *ecolex* 2014, 383.
- 121 Vgl *Wanke/Unger*, BFGG § 13 Anm 85 ff.
- 122 § 13 Abs 10 BFGG. Solange der Geschäftsverteilungsausschuss keine endgültige Geschäftsverteilung beschließt, bleibt die vorläufige Geschäftsverteilung in Kraft, siehe *Wanke/Unger*, BFGG § 13 Anm 94.
- 123 Vgl § 7 Abs 2 Z 1 UFSG.
- 124 Weiterführend *Moser/Lenneis*, Eineinhalb Jahre Bundesfinanzgericht, SWK 2015, 1243 (1244); ebenso *Moser/Lenneis*, Der UFS wird zum Bundesfinanzgericht – das UFSjournal zum BFGjournal, UFSjournal 2013, 382 (383); *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu 57; *Wanke/Unger*, BFGG § 8 Anm 2 ff.
- 125 *Moser/Lenneis*, SWK 2015, 1244.
- 126 Für UFS-Senatsvorsitzende waren – wie bei den Senatspräsidenten der OLG, des OGH und des VfGH – systematische Planstellen vorgesehen. Die Senatsvorsitzenden wurden nach eigenem Bestellungsverfahren vom Bundespräsidenten ernannt. Zur Bestellung der Senatsvorsitzenden im UFS siehe *Wanke*, UFSG (2007) § 3 UFSG Anm 7; *Wanke* in FS Tanzer 125; *Wanke/Unger*, BFGG § 12 Anm 9.
- 127 § 10 Abs 2 BFGG.
- 128 § 10 Abs 3 BFGG.
- 129 Zur Bindung an den Vorschlag des Präsidenten siehe *Wanke/Unger*, BFGG § 12 Anm 7 mit Verweis auf VfGH 23.1.2004, G 359/02 zur Wahl von Rektoren.
- 130 Vgl *Moser/Lenneis*, Vier Jahre Bundesfinanzgericht, SWK 2017, 1539 (1539); weiters *Lenneis*, *taxlex* 2014, 4; *Moser*, Erfahrungen des Bundesfinanzgerichts mit der Verwaltungsgerichtsbarkeit, ZVG 2015, 700 (701); *Moser/Lenneis*, SWK 2015, 1243.
- 131 § 13 Abs 9 BFGG. Vgl dazu *Wanke/Unger*, BFGG § 13 Anm 66 ff.
- 132 § 13 Abs 10 BFGG. Dazu kritisch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 79 f.
- 133 § 9 Abs 9 BFGG. Vgl dazu *Lenneis*, *taxlex* 2014, 4.

- 134 Jedoch auf die Notwendigkeit zur mehrmaligen Änderung der Geschäftsverteilung innerhalb eines Jahres aufgrund von Personalabgängen oder Krankheitsfällen hinweisend *Moser/Lenneis*, SWK 2017, 1539.
- 135 ErlRV 2007 BlgNR 24. GP 10. Dazu wird ausgeführt, dass Anpassungen innerhalb eines Quartals zwar möglich sind, aber die Ausnahme bilden sollten.
- 136 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 79 f.
- 137 So *Jachmann* in *Maunz/Dürig* (Hrsg), Grundgesetz-Kommentar⁸¹ (2017) GG Art 95 Rn 76.
- 138 Vgl *Bundesfinanzhof*, 60 Jahre Bundesfinanzhof (2010) 81.
- 139 Vgl *Bundesfinanzhof*, 60 Jahre Bundesfinanzhof 86.
- 140 Siehe zur Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland den Beitrag von *Jatzke* in diesem Band.
- 141 Zur Einbindung der Justizverwaltung des UFS in das Ressort des BMF siehe etwa *Lang* in FS Bruckner 124. Wie zu Beginn des Beitrags erwähnt, wurde die Einbindung der Justizverwaltung in das Ressort des BMF schon beim UFS als „Geburtsfehler“ bezeichnet (vgl *Staringer*, BFGjournal 2014, 2).
- 142 Vgl *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 78.
- 143 Diese bestanden bereits in ähnlicher Form beim UFS. Vgl dazu *Beiser/ Hörtnagl*, Änderung des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat, SWK 2006, T 61 (61 ff); *Doralt*, Finanzministerium gegen Unabhängigen Finanzsenat, SWK 2006, T 21 (21 f); *Kirchmayr/ Achatz*, UFS auf dem Weg in die Abhängigkeit? taxlex 2006, 197 (197); *Lang*, SWK 2006, T 111; *Lang*, in FS Bruckner 124; *Wanke* in FS Tanzer 131.
- 144 Siehe auch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 82; kritisch zu den Controllingpflichten auch *Wanke* in FS Tanzer 131 f.
- 145 So schon *Lang* in FS Bruckner 124.
- 146 Vgl auch *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 72.
- 147 Gem § 1 Abs 2 Z 1 BFGG zählt das Bundesministerium für Finanzen ausdrücklich zu den „Abgabenbehörden des Bundes“, deren Bescheide vor dem BFG bekämpft werden können. Dazu ausführlich *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 74.
- 148 Vgl dazu *Lang*, SWK 2001, S 622; *Lang*, SWK 2002, S 553; *Renner*, SWK 2003, S 269 f.
- 149 Vgl *Ehrke-Rabel*, taxlex 2014, 5 f. Siehe auch die Materialien zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz 2001 (ErlRV 1002 BlgNR 21. GP, 14); abgedruckt in SWK 2001, T 130.
- 150 Dazu auch *Renner*, Prinzipien der neuen Behörde und des „neuen“ Abgabenberufungsverfahrens, SWK 2003, S 487 (S 492).
- 151 Ausführlich zur Ablösung der Präsidentenbeschwerde durch die Amtsbeschwerde *Fellner*, Amtsbeschwerde gegen Entscheidungen des UFS, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 309 (311 ff); weiters *Tanzer*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Abgabenrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 169 (175).
- 152 Die „Haltbarkeit“ der BFG-Entscheidungen betrug im Verhältnis zu den Gesamterledigungen 98,96% im Jahr 2017, 98,73 % im Jahr 2016, 98,82 % im Jahr 2015 und 98,74 % im Jahr 2014; vgl die Tätigkeitsberichte des BFG der jeweiligen Jahre.
- 153 So auch *Moser*, ZVG 2015, 702.
- 154

Tätigkeitsbericht des BFG 2017, 7. Im Jahr 2016 wurden 2,12 % der BFG-Entscheidungen bei Höchstgerichten angefochten, im Jahr 2015 2,11 %, im Jahr 2014 2,84 %.

- 155 Tätigkeitsbericht des BFG 2015. Konkret: 2012: 6,82 %, 2011: 6,88 %, 2010: 6,83 %; 6,72 %, vgl die Tätigkeitsberichte des UFS der jeweiligen Jahre. Für das Jahr 2013 erschien kein UFS-Tätigkeitsbericht mehr.
- 156 Der Wiener Landesgesetzgeber hat von der Ermächtigung des Art 131 Abs 5 B-VG Gebrauch gemacht und in § 5 WAOR folgende Regelung getroffen: *„Über Beschwerden in Angelegenheiten der in den § 1 und 2 genannten Landes- und Gemeindeabgaben und der abgabenrechtlichen Verwaltungsübertretungen zu diesen Abgaben entscheidet das Bundesfinanzgericht.“* Vgl dazu Moser, ZVG 2015, 700; Moser/Lenneis, SWK 2017, 1539 f.
- 157 Moser, ZVG 2015, 702; Moser/Lenneis, SWK 2017, 1539.
- 158 Vgl Art 133 Abs 4 B-VG: *„Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, 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.“*
- 159 Vgl Lenneis, taxlex 2014, 4.
- 160 Siehe dazu Twardosz, Änderungen des VwGH-Verfahrens ab 1.7.2012, SWK 2012, 924 (927).