

# AVR

## Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser  
Claus Staringer | Martin Vock

### **Revision beim VwGH**

Zulässigkeit bei geänderter Rechtslage

### **Verfassungswidrigkeit des § 10 WiEReG aF**

Registereinsicht auf dem grundrechtlichen Prüfstand

### **Zustellungsmängel**

Heilung bei mangelhafter Zustellung über FinanzOnline

### **Vorläufige Abgabenfestsetzung**

„Ungewissheit“ als Verjährungsfalle

### **Schiedsgerichtsbarkeit in der Umsatzsteuer**

Primärrechtliche Zulässigkeit

### **Aus der aktuellen Rechtsprechung**

VwGH-Entscheidungen samt Anmerkungen

# Die Zulässigkeit der Revision beim VwGH bei geänderter Rechtslage

Michael Lang



Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU.

Mit Beschluss vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019, wies der VwGH eine vom BFG zugelassene Revision zurück.<sup>1</sup> Es ging um mehrere abgabenrechtliche Fragen. Unter anderem führte das BFG aus, dass „zur Rechtsfrage, ob bei außerhalb der Europäischen Union errichteten Drittstaatsgesellschaften mit Verlagerung des Verwaltungssitzes nach Österreich die unbeschränkte österreichische Körperschaftsteuerpflicht ungeachtet des Umstandes gegeben sei, dass sie nach österreichischem internationalem Privatrecht als solche nicht rechtsfähig sei, [...] keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes“ bestehe. Der VwGH hielt dem entgegen: „Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, wenn eine für die Entscheidung über die Revision präjudizielle Bestimmung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines nur mehr kleinen Kreises potentiell Betroffener nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 24. 10. 2019, Ro 2019/07/0009; 30. 3. 2022, Ra 2021/15/0045, je mwN). Dass die aufgeworfene Frage, ob eine nach dem Recht eines Drittstaates errichtete Gesellschaft, deren Ort der Geschäftsleitung und Sitz der Hauptverwaltung sich in Österreich befindet, in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegt, noch für eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle von Bedeutung sein könnte, ist nicht erkennbar.“ Die zuletzt erwähnte Formel entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, der sich dabei auf die Judikatur des OGH zur erheblichen Rechtsfrage nach § 502 Abs 1 ZPO beruft. Diese Rechtsprechungslinie möchte ich näher untersuchen und werde dazu zunächst die maßgebenden Entscheidungen des OGH und dann des VwGH und deren Besonderheiten darlegen, um schließlich nochmals auf den einleitend erwähnten Beschluss des VwGH vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019, zurückzukommen.

## 1. Die vom OGH verwendeten Formeln

Nach § 502 Abs 1 ZPO ist gegen das Urteil des Berufungsgerichts „die Revision nur zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts abhängt, der zur Wahrung der Rechtseinheit, Rechtssicherheit oder Rechtswirkung erhebliche Bedeutung zukommt, etwa

weil das Berufungsgericht von der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs abweicht oder eine solche Rechtsprechung fehlt oder uneinheitlich ist“. Jede Rechtsfrage, die zur Wahrung der genannten Grundsätze über die besonderen Verhältnisse des Einzelfalls hinaus Bedeutung hat, kann damit Gegenstand einer Revision sein.<sup>2</sup> Dies ist dann der Fall, wenn sich die Bedeutung einer bestimmten Rechtsfrage nicht in der Entscheidung des Anlassfalls erschöpft, „sondern der jeweilige Lösungsansatz im Interesse der Rechtsgemeinschaft auch für die Klärung künftiger Streitfälle fruchtbar gemacht werden kann“.<sup>3</sup> Daher entwickelte der OGH zu bereits außer Kraft getretenen Vorschriften eine eigene Rechtsprechungslinie, wonach nur unter bestimmten Voraussetzungen Revision erhoben werden kann.<sup>4</sup>

Ein anschauliches Beispiel ist der Beschluss vom 20. 12. 2000, 3 Ob 218/00f: Nach dem „Justiz-Hofdekret vom 3. Juni 1846, an sämtliche Appellationsgerichte JGS Nr. 968/1846“<sup>5</sup> war „das Erbrecht als Ganzes unpfändbar“. Diese in Gesetzesrang stehende Vorschrift wurde erst durch Art II Z 3 EO-Novelle 2000 mit 1. 10. 2000 aufgehoben,<sup>6</sup> war aber auf den anhängigen Fall noch anwendbar. Der OGH entschied, dass „der Rechtsfrage, die in diesem Zusammenhang vom Rekursgericht als die Zulässigkeit des Revisionsrekurses begründend bezeichnet wurde, keine erhebliche Bedeutung im Sinn des § 528 Abs 1 ZPO zukommt, zumal nicht wahrscheinlich ist, dass noch über andere Exekutionsanträge zu entscheiden ist, für die das HfD Bedeutung hat. Dies wäre aber Voraussetzung für die Zulässigkeit des Rechtsmittels.“

Mit Beschluss vom selben Tag – 20. 12. 2000, 3 Ob 139/00p – ließ der OGH auch eine andere Revision nicht zu. Es ging um eine Frage des Scheidungsrechts, und zwar um das Vorliegen des ersten Tatbestands des früheren § 48 EheG, der beharrlichen Fortpflanzungsweigerung ohne triftigen Grund: „Mit dem EheRÄG 1999 ([...]) wurde unter anderem § 48 EheG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 aufgehoben ([...]). Nur in zu

<sup>1</sup> VwGH 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019; vgl. weiters BFG 11. 3. 2021, RV/7103413/2020.

<sup>2</sup> Dazu zB Petrasch, Das neue Revisions-(Rekurs-)Recht, ÖJZ 1983, 169 (176).

<sup>3</sup> So Zechner in Fasching/Konecny, Zivilprozessgesetz IV/1<sup>2</sup> (2013) § 502 ZPO Rz 43.

<sup>4</sup> Vgl. aber Garber, Zum Vorliegen einer Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung, ÖBl 2018, 102 (107), der darauf hinweist, dass der OGH dennoch das Vorliegen einer Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung oft bejaht, das Rechtsmittel daher zulässt und zu Detailfragen Stellung nimmt, obwohl keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung erkennbar ist.

<sup>5</sup> Zitiert nach der Außerkrafttretensvorschrift des Art II Z 3 EO-Novelle 2000, BGBl I 2000/59.

<sup>6</sup> BGBl I 2000/59.

diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig abgeschlossene, auf § 48 EheG gestützte Scheidungsklagen (wie die vorliegende) ist diese Bestimmung noch anzuwenden. Wenn auch [...] tatsächlich seit Jahrzehnten keine höchstgerichtlichen Entscheidungen zu diesem Scheidungsgrund ergangen sind, begründet dies bei einer bereits aufgehobenen und nur noch auf bereits anhängige Verfahren anzuwendenden Bestimmung keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 502 Abs 1 ZPO. Gerade das Fehlen solcher Entscheidungen (ganz im Gegensatz zu sonstigen Scheidungsgründen) lässt das fast völlige Fehlen der praktischen Bedeutung dieses Scheidungsgrundes in der jüngeren Zeit erkennen. Die geringe Wahrscheinlichkeit, dass zum 1. 1. 2000 noch die eine oder andere hierauf gestützte Klage anhängig sein könnte, rechtfertigt nicht die Annahme, einer Entscheidung des Obersten Gerichtshofes könnte noch die erforderliche erhebliche Bedeutung zukommen, die ja über die Lösung des konkreten Einzelfalles hinausgehen muss ([...]).“

Gegenstand des Verfahrens, das dem Beschluss des OGH vom 23. 11. 2004, 1 Ob 239/04k, voranging, war die Bestellung von Sachverständigen im Außerstreitverfahren: „Das Rekursgericht hat richtig aufgezeigt, dass die oberstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob gegen die Bestellung eines Sachverständigen bzw gegen dessen Auswahl ein Rechtsmittel erhoben werden könne, uneinheitlich ist ([...]). Dieser Frage kommt aber – im Gegensatz zum Zulässigkeitsausspruch des Rekursgerichts – zur Wahrung der Rechtseinheit, Rechtssicherheit oder Rechtsentwicklung eine erhebliche Bedeutung iSd § 14 Abs 1 AußStrG nicht mehr zu. In Anbetracht dessen, dass ab 1. 1. 2005 das neue Außerstreitgesetz (und insbesondere dessen § 45) in Geltung stehen wird, wäre eine Befassung mit der Frage, ob der einen oder der anderen Judikaturlinie beizutreten sei, rein theoretischer Natur, denn ab dem 1. 1. 2005 sind verfahrensleitende Beschlüsse, soweit nicht deren selbständige Anfechtung angeordnet ist, nur mit dem Rekurs gegen die Entscheidung über die Sache anfechtbar. Eine Entscheidung darüber, ob die Aufnahme des beschlossenen Sachverständigenbeweises überhaupt nötig und zielführend sei, könnte der erkennende Senat gar nicht treffen, denn der erstinstanzliche Bestellungsbeschluss wurde in zweiter Instanz keiner materiellen Überprüfung unterzogen, sondern der Rekurs der Antragsteller aus formellen Gründen zurückgewiesen. Damit ist aber auch im konkreten Fall die zu lösende Rechtsfrage nicht von erheblicher Bedeutung, schon gar nicht aber für die Rechtssicherheit und die Rechtsentwicklung, weshalb der Revisionsrekurs der Antragsteller mangels Vorliegens einer erheblichen Rechtsfrage iSd § 14 Abs 1 AußStrG zurückzuweisen ist.“

In einem anderen Verfahren, in dem der OGH mit Beschluss vom 11. 9. 2007, 10 Obs 97/07y, entschied, machte die Klägerin „als erhebliche Rechtsfrage iSd § 502 Abs 1 ZPO geltend, dass

keine Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes zur Frage des Verhältnisses der zwischenstaatlichen Bestimmung des Art 18 Abs 3 letzter Satz des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Jugoslawien über soziale Sicherheit vom 19. 11. 1965 (BGBl 1966/289) zu der innerstaatlichen Bestimmung des § 269 Abs 1 Z 1 ASVG vorliege, dieser Rechtsfrage jedoch über den konkreten Rechtsstreit hinaus erhebliche Bedeutung zukomme“. Der OGH hielt dem entgegen, „dass das nach dem Zerfall der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien zwischen der Republik Österreich und der Republik Jugoslawien vorerst weiter angewendete Abkommen über soziale Sicherheit [...] zum 30. 9. 1996 gekündigt wurde (BGBl 1996/345). Wenn auch – wie die Klägerin in ihrer Zulassungsbeschwerde ausführt – bisher tatsächlich keine Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zu der relevierten Bestimmung dieses Abkommens ergangen ist, begründet dies bei einer seit bereits mehr als zehn Jahren aufgehobenen und im Hinblick auf den Todestag des Ehegatten der Klägerin (30. 7. 1995) im vorliegenden Verfahren ausnahmsweise noch anzuwendenden Bestimmung keine erhebliche Rechtsfrage iSd § 502 Abs 1 ZPO. Die geringe Wahrscheinlichkeit, dass noch eine Klage auf Gewährung einer Abfindung gemäß § 269 Abs 1 Z 1 ASVG anhängig sein könnte, bei der der von der Klägerin relevierten Frage aufgrund eines vor dem 1. 10. 1996 gelegenen Todeszeitpunktes des Versicherten noch eine Bedeutung zukommen könnte, rechtfertigt nicht die Annahme, einer Entscheidung des Obersten Gerichtshofes könnte noch die erforderliche erhebliche Bedeutung zukommen, die ja über die Lösung des konkreten Einzelfalles hinausgehen muss ([...]).“

Im Vorfeld des Beschlusses vom 5. 6. 2008, 6 Ob 106/08v, ging es um erbrechtliche Fragen und um die Auswirkungen von Änderungen des AußStrG: „Nach § 203 Abs 7 AußStrG sind [...] die Bestimmungen des AußStrG 2003 über den Rekurs und den Revisionsrekurs anzuwenden, wenn das Datum der Entscheidung erster Instanz nach dem 31. 12. 2004 liegt ([...]). Damit richten sich zwar die Vorschriften über das Rechtsmittelverfahren und die Anfechtbarkeit nach dem AußStrG 2003; im Übrigen ist aber auf den vorliegenden Sachverhalt noch die Rechtslage nach dem AußStrG 1854 anzuwenden. [...] Abgesehen davon, dass die Auslegung einer bereits aufgehobenen, nur noch auf wenige Altverfahren anwendbaren Bestimmung in der Regel keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 62 Abs 1 AußStrG aufwirft ([...]), entspricht es auch der ständigen Rechtsprechung zum AußStrG 1854, dass das Verlassenschaftsgericht mit den ihm nach dem Verfahren außer Streitsachen zur Verfügung stehenden Mitteln (Vor-)Fragen einschließlich der Auslegung einer letztwilligen Verfügung nach ihrem Wortlaut selbst zu beantworten hat ([...]).“

Mit Beschluss vom 2. 7. 2009, 6 Ob 94/09f, entschied der OGH, dass die „Auslegung des § 4

PHG in der bis 31. 12. 1999 in Geltung stehenden Fassung [...] in Anbetracht der zwischenzeitig vergangenen Zeit und der geringen Wahrscheinlichkeit, dass diese Norm ein weiteres Mal anzuwenden sein wird, keine erhebliche Rechtsfrage aufwirft“.

Im Beschluss vom 22. 8. 2012, 9 ObA 44/12d, mit dem der OGH die Revision für unzulässig erklärte, ging es um eine fünf Jahre zuvor außer Kraft getretene Regelung des Vertragsbedienstetenrechts: „Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Revision ist, dass die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der zur Wahrung der Rechtseinheit, Rechtssicherheit oder Rechtsentwicklung erhebliche Bedeutung zukommt (§ 502 Abs 1 ZPO). Das ist hier nicht der Fall, weil die revisionsgegenständliche Regelung des § 75 Abs 3 Z 4 VBG idF BGBl I Nr 176/2004 mit Ablauf des 31. 7. 2007 außer Kraft getreten ist und es angesichts des kleinen betroffenen Personenkreises nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, für die die genannte Bestimmung von Bedeutung wäre ([...])“.

Dem Beschluss vom 22. 1. 2014, 2 Ob 8/13k, ging ein Rechtsstreit um die Zuerkennung einer Invaliditätspension und der sachlichen Kongruenz von Pensionsleistungen zu Schadenersatzansprüchen voraus. Der OGH sah keine erhebliche Rechtsfrage, „weil die Regelung des § 254 Abs 2 ASVG mit Ablauf des 31. 12. 2010 außer Kraft getreten ist (§ 658 Abs 2 Z 1 ASVG). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111, wurde die besondere Pensionsleistung für kinderreiche Witwen (§ 254 Abs 2, § 271 Abs 2 und § 279 Abs 2 ASVG) ersatzlos aufgehoben. [...] Gerade der Umstand, dass sich der Oberste Gerichtshof bisher noch nie zu der hier strittigen Rechtsfrage der sachlichen Kongruenz von Pensionsleistungen nach der zitierten Bestimmung zu Schadenersatzansprüchen nach § 1327 ABGB äußern musste, unterstreicht die geringe praktische Bedeutung dieses Problems. Zwar ist nach § 658 Abs 7 ASVG (ua) auf Personen, die einen Anspruch auf Invaliditätspension nach § 254 Abs 2 ASVG haben, weiterhin die am 31. 12. 2010 geltende Rechtslage anzuwenden, wenn der Stichtag vor dem 1. 1. 2011 liegt. Dennoch ist es nicht wahrscheinlich, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, für die die Auslegung der genannten Bestimmung von Bedeutung ist ([...])“.

Am 29. 11. 2018, 2 Ob 188/18p, hatte sich der OGH mit der Anwendung des seinerzeitigen § 26 HGB zu beschäftigen: „Die Regeln über die Haftung von Veräußerer und Erwerber eines Handelsgeschäfts unter Lebenden (§§ 25 f HGB), bei Fortführung durch den Erben (§ 27 HGB) sowie bei ‚Vergesellschaftung‘ (§ 28 HGB) für Geschäftsverbindlichkeiten sind mit Ablauf des 31. 12. 2006, somit vor fast zwölf Jahren, außer Kraft getreten (§ 906 Abs 14 UGB). Zu der von der Revision aufgezeigten Frage, ob die Verjährungsregeln des § 26

HGB auch bei ‚Vergesellschaftung‘ nach § 28 HGB anzuwenden sind, existiert – soweit zu sehen – auch nach 80 Jahren, seit diese Normen in Kraft gesetzt wurden, keine einzige oberstgerichtliche Entscheidung. Dies zeigt, dass diese Frage in der Praxis offenbar kaum jemals eine Rolle gespielt hat. Angesichts der langen Zeit, seit die Bestimmungen nicht mehr gelten, ist auch damit zu rechnen, dass diese Frage in Zukunft überhaupt nicht oder doch nur mehr vereinzelt auftreten wird.“

Der Beschluss des OGH vom 6. 8. 2021, 6 Ob 57/21g, hatte datenschutzrechtliche Fragen zum Gegenstand: „Die §§ 6 ff und 18 ff DSGVO 2000 sind mit Ablauf des 24. 5. 2018 außer Kraft getreten (§ 70 Abs 9 DSGVO). Damit wurde auch das Meldewesen im (ehemaligen) Datenverarbeitungsregister abgeschafft ([...]). Die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Datenverarbeitung (auch) zum Zwecke der Bonitätsbeurteilung richtet sich seitdem nach dem DSGVO und der DSGVO ([...]). Selbst unter Berücksichtigung, dass es sich bei der Beklagten um eine inländische Großbank handelt, wirft die Auslegung des Bescheids der Datenschutzkommission vom 23. 11. 2001, [...], mit dem die vom Kreditschutzverband-KSV 1870 geführte Datenanwendung der österreichischen Kreditinstitute ‚Warnliste der österreichischen Kreditinstitute zum Zweck des Gläubigerschutzes und der Risikominimierung durch Hinweis auf vertragswidriges Kundenverhalten‘ unter Auflagen (§ 18 Abs 2, § 21 Abs 2 DSGVO 2000) genehmigt wurde, und die Beurteilung, ob die Vorgangsweise der Beklagten bei der Einmeldung der Klägerin in diese ‚Warnliste‘ diesem Bescheid und § 6 DSGVO 2000 entsprach, in Anbetracht der geringen Wahrscheinlichkeit, dass dies noch vereinzelt für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit von vor dem 25. 5. 2018 erfolgten Vorgängen relevant sein könnte ([...]), keine erhebliche Rechtsfrage auf ([...])“.

Dieser Überblick über die Rechtsprechung des OGH zeigt, dass der OGH in aller Regel bei außer Kraft getretenen Vorschriften nur dann die Zulassung der Revision versagt, wenn die Wahrscheinlichkeit gering ist, dass diese Rechtsfrage nochmals anhängig gemacht werden wird. Voraussetzung ist somit, dass nicht damit zu rechnen ist, dass es überhaupt einen weiteren Fall geben wird. Nur in wenigen Entscheidungen lässt der OGH sogar dann die Revision nicht zu, wenn noch andere Fälle zu erwarten sind, in denen es um dieselbe Rechtsfrage geht. Er spricht dann beispielsweise davon, dass es „angesichts des kleinen betroffenen Personenkreises nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, für die die genannte Bestimmung von Bedeutung wäre“.<sup>7</sup> Immerhin hält er es dann offenbar für möglich, dass es zwar nicht „eine nennenswerte Anzahl“, aber doch einen oder mehrere vergleichbare Fälle geben könnte. In diesen

<sup>7</sup> OGH 22. 8. 2012, 9 ObA 44/12d.

Konstellationen gab es aber immer Besonderheiten: Im Beschluss vom 5. 6. 2008, 6 Ob 106/08v, sprach der OGH zwar davon, „*dass die Auslegung einer bereits aufgehobenen, nur noch auf wenige Altverfahren anwendbaren Bestimmung in der Regel keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 62 Abs 1 AußStrG aufwirft*“ und schloss offenbar nicht aus, dass es doch „*wenige*“ andere Verfahren geben kann, erwähnte dies aber nur als zusätzliches Argument: Die Revision hielt er aus anderen Gründen für nicht zulässig. Im Beschluss vom 22. 8. 2012, 9 ObA 44/12d, verwendete der OGH eine ähnliche Formulierung, aber immerhin war die Vorschrift schon fast fünf Jahre vorher außer Kraft getreten. Im Beschluss vom 22. 1. 2014, 2 Ob 8/13k, waren es immer noch mehr als drei Jahre, und der OGH schloss aus seiner völlig fehlenden Rechtsprechung zu der strittigen Frage auf „*die geringe praktische Bedeutung dieses Problems*“. In den Beschlüssen vom 29. 11. 2018, 2 Ob 188/18p, und vom 6. 8. 2021, 6 Ob 57/21g, sprach der OGH davon, dass die Bestimmung noch „*vereinzelt*“ relevant sein könnte, wobei in einem Fall die Vorschrift seit mehr als drei Jahren nicht mehr anwendbar war,<sup>8</sup> und im anderen Fall gab es in den 80 Jahren, in denen die Regelung anwendbar war, keine einzige oberstgerichtliche Entscheidung, was nach Auffassung des OGH auch hier „*zeigt, dass diese Frage in der Praxis offenbar kaum jemals eine Rolle gespielt hat*“.<sup>9</sup>

## 2. Die vom VwGH verwendete Formel

### 2.1. Übernahme der weichgespülten Rechtsprechung des OGH

Schon in der Diskussion um die Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit spielte das Revisionsmodell der ZPO, wonach zunächst das Berufungsgericht über die Zulassung der Revision zu entscheiden hat, der OGH aber bei der Prüfung der Zulässigkeit der Revision an den Ausspruch des Berufungsgerichts nicht gebunden ist, eine Rolle.<sup>10</sup> Der Gesetzgeber orientierte sich schließlich daran. Der VwGH machte daher schon sehr früh, nämlich bereits in seinem Erkenntnis vom 5. 11. 2014, Ro 2014/09/0050, deutlich, dass für Zwecke der Revisionsvoraussetzungen für ihn die Rechtsprechung des OGH maßgebend ist: „*Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 f ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Daher kommt § 502 Abs 1 ZPO und der dazu ergangenen Judikatur der ordentlichen Gerichte Bedeutung zu ([...]).*“ Der Umstand, dass in Art 133 Abs 4 B-VG von Rechtsfragen von „*grundsätzlicher*“, und nicht – wie in § 502 Abs 1

ZPO – von „*erheblicher*“ Bedeutung die Rede ist, hielt den VwGH nicht davon ab, sich der Rechtsprechung des OGH zu den außer Kraft getretenen Vorschriften zu bedienen.<sup>11</sup> Nach dem Revisionsmodell ist auch der VwGH nicht dazu berufen, die Einzelfallgerechtigkeit in jedem Fall zu sichern.<sup>12</sup> Dies ist Aufgabe der Verwaltungsgerichte.<sup>13</sup> Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus relevant ist.<sup>14</sup> Die Zulässigkeitsentscheidung ist vor dem Hintergrund der Leitfunktion des VwGH gegenüber den Verwaltungsgerichten zu treffen.<sup>15</sup>

Im Beschluss vom 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0115, in dem es um einen Sachverhalt ging, der sich vor einer Änderung der Rechtslage bei den Gerichtsgebühren ereignete, knüpfte der VwGH an das gerade erwähnte Erkenntnis vom 5. 11. 2014, Ro 2014/09/0050, an: „*Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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. Das Revisionsmodell der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an jenem nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. die Erläuterung RV 1618 BlgNR 24. GP 16). Daher kommt § 502 Abs. 1 ZPO und der dazu ergangenen Judikatur der ordentlichen Gerichte Bedeutung zu (vgl. etwa das Erkenntnis vom 5. November 2014, Ro 2014/09/0050). Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes liegt keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 502 Abs. 1 ZPO vor, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. etwa den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 20. Dezember 2000, 9 ObA 44/12d).*“

<sup>11</sup> Wiederin, Die Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 33 (39), wonach ein „*folgenswerer Abschreibfehler*“ vorliegt.

<sup>12</sup> Für die Berücksichtigung von Einzelfallentscheidungen in besonderen Konstellationen zB Paar, Das neue Rechtsmittel der Revision in der Verwaltungsgerichtsbarkeit im Vergleich mit der Revision in der Zivilgerichtsbarkeit und der noch geltenden Ablehnungsbefugnis des VwGH, ZfV 2013, 889 (891 f).

<sup>13</sup> Thienel, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Verwaltungsgerichtsbarkeit, ZVG 2018, 180 (188); dazu auch schon Thienel, Neuordnung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (2013) 73, 97; vgl auch VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033.

<sup>14</sup> Thienel, ZVG 2018, 180 (188).

<sup>15</sup> Zur Leitfunktion des VwGH Gotsbacher, Zur Darlegung der Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in der Revision an den VwGH, ÖJZ 2020, 114 (114).

<sup>8</sup> OGH 6. 8. 2021, 6 Ob 57/21g.

<sup>9</sup> OGH 29. 11. 2018, 2 Ob 188/18p.

<sup>10</sup> Vgl zB Jabloner, Wie soll die Anrufbarkeit des Verwaltungsgerichtshofes gestaltet werden? in Jabloner/Lucius/Schramm, Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts, FS Laurer (2009) 61 (71).

Beim zuletzt erwähnten Zitat unterlief dem VwGH ein Fehler: Es gibt war zwei – völlig unterschiedliche – Beschlüsse des OGH vom 20. 12. 2000 zur Zulässigkeit der Revision bei bereits außer Kraft getretenen Vorschriften.<sup>16</sup> In beiden Fällen vertrat der OGH aber die rechtsschutzfreundliche Auffassung und erklärte die Revision deshalb als unzulässig, weil es in der damaligen Situation wenig wahrscheinlich war, dass überhaupt noch ein weiterer Fall auf Grundlage der früheren Rechtsprechung zu entscheiden sein würde. Die zitierte Geschäftszahl passt zu keiner der beiden Entscheidungen, sondern zum Beschluss vom 22. 8. 2012, 9 ObA 44/12d. Dieser gehört tatsächlich zu den wenigen Entscheidungen, in denen der OGH – allerdings angesichts einer fast fünf Jahre vorher außer Kraft getretenen Vorschrift des VBG – aussprach, dass „es angesichts des kleinen betroffenen Personenkreises nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, für die die genannte Bestimmung von Bedeutung wäre“. Der OGH – und nunmehr daran anknüpfend der VwGH – erklärte die Revision auch dann für unzulässig, wenn mit weiteren Fällen zu rechnen ist, sofern deren Anzahl eben nicht „nennenswert“ ist.

Im Beschluss vom 24. 6. 2016, Ra 2016/02/0123, ging es um eine Fassung der StVO, die mit 6. 10. 2015, also weniger als neun Monate vor dem Beschluss des VwGH, außer Kraft trat. Wiederum berief sich der VwGH auf den OGH: „Der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes folgend vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. den Beschluss vom 25. November 2015, Ra 2015/16/0115). [...] Die hier angewendete Bestimmung ist bereits vor geraumer Zeit außer Kraft getreten, ohne dass an den Verwaltungsgerichtshof solche oder vergleichbare Fälle herangetragen wurden und es ist auch nicht zu erwarten, dass über eine nennenswerte Anzahl solcher Fälle zu entscheiden sein wird.“<sup>17</sup>

Im Beschluss vom 29. 6. 2017, Ra 2017/16/0095, ging es um Wetten auf Hunderennen in den Jahren 2005 bis 2009 und um die Bedeutung der Gebührenbefreiung nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 TS 3 GebG für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten in der Fassung vor der Novelle BGBl I 2010/54. Der VwGH referierte wieder seine schon bekannte Formel und deren Herleitung: „Das Revisionsmodell der Verwaltungsge-

richtsbarkeits-Novelle 2012 soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an jenem nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. die Erläuterung RV 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Danach liegt keine erhebliche Rechtsfrage vor, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. den Beschluss vom 25. November 2015, Ra 2015/16/115, mwN, sowie jenen vom 24. Juni 2016, Ra 2016/02/0123).“ Allerdings beließ es der VwGH diesmal bei den allgemeinen Ausführungen und zog daraus keine weiteren Schlussfolgerungen für den konkreten Fall. Dies war offenkundig darauf zurückzuführen, dass der VwGH bereits in seiner Rechtsprechung „schon zur Rechtslage vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl I Nr. 54/2010, erkannt [hat], dass in Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner, der die Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, verbunden sind, das Spielergebnis ‚zentralseitig‘ herbeigeführt wird und in einem solchen Fall daher auch weder ein Glücksspielapparat nach § 2 Abs. 2 GSpG 1989 noch ein Glücksspielautomat nach § 2 Abs. 3 GSpG 1989 vorliegt (vgl. etwa das Erkenntnis vom 19. Juli 2011, 2011/02/0127, mwN)“. Somit bedurfte es gar nicht der Klärung der Frage, ob „es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“.

In einem weiteren Beschluss erweckte der VwGH ebenfalls den Eindruck, im Einklang mit der Judikatur des OGH zu stehen. Der maßgebende Beschluss vom 30. 4. 2019, Ra 2017/04/0134, mit dem der VwGH die Revision für unzulässig erklärte, betraf das Datenschutzrecht: „Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt zudem keine erhebliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0115, mit Verweis auf OGH 20. 12. 2000, 9 ObA 44/12d).“ Der VwGH übernahm auch das schon erwähnte Fehlzitat aus dem Beschluss des VwGH vom 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0115.

Der VwGH wählte seine Formel aus den Alternativen, die die Rechtsprechung des OGH bietet, offenbar selektiv aus: Während der OGH meist eine geringe Wahrscheinlichkeit verlangt, dass diese Rechtsfrage überhaupt nochmals anhängig gemacht werden wird, griff der VwGH – ohne dies zu begründen – jene Rechtsprechungslinie des OGH auf, der sich dieser nur ausnahmsweise bedient: Danach ist die Revision bei bereits außer Kraft getretenen Rechtsvorschrif-

<sup>16</sup> OGH 20. 12. 2000, 3 Ob 218/00f; 20. 12. 2000, 3 Ob 139/00p.

<sup>17</sup> Im Beschluss vom 10. 8. 2021, Ra 2021/02/0145, setzte der VwGH ebenfalls sprachlich die mangelnde Wahrscheinlichkeit, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, mit dem Umstand, dass dies „nicht zu erwarten“ ist, gleich.

ten unzulässig, wenn es „angesichts des kleinen betroffenen Personenkreises nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, für die die genannte Bestimmung von Bedeutung wäre“.<sup>18</sup> Die Schwelle für die Unzulässigkeit der Revision ist demnach beim VwGH niedriger als in den meisten der OGH-Beschlüsse: Auch wenn damit zu rechnen ist, dass noch einige Fälle anhängig gemacht werden, kann die Revision dennoch versagt werden. Die Grenze liegt in der – wie auch immer zu bestimmenden – „nennenswerten Anzahl“.

Im Beschluss vom 22. 3. 2019, Ra 2018/04/0194, finden sich Hinweise, die auf eine künftige Weiterentwicklung der Formel hindeuten könnten: „Zudem ist [...] auf die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es (dort: angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen) nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 29. 8. 2017, Ro 2016/17/0014, mwN).“ Die Voraussetzung des kleinen Kreises der potenziell Betroffenen verpackte der VwGH in einen Klammerausdruck. Die Beifügung des Wortes „dort“ könnte den Schluss zulassen, dass dem VwGH auch andere Konstellationen vorschweben, in denen wahrscheinlich keine nennenswerte Anzahl an Fällen mehr vorliegt und in denen er daher die Zulässigkeit der Revision auch verneint. Weder aus diesem Beschluss noch aus der darauf folgenden Judikatur lassen sich aber Anhaltspunkte erkennen, woran der VwGH denkt. Entscheidend bleibt jedenfalls jener Teil der Formel, wonach es „nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“.

Der VwGH wendet diese Formel konsequenterweise auch auf bloße Novellierungen an: Im Beschluss vom 30. 4. 2019, Ra 2017/06/0142 bis 0144, zitierte er zunächst die mittlerweile vertraute Formel, um dann zu ergänzen: „Dies gilt in gleicher Weise im vorliegenden Fall, in dem § 1 Abs. 3 lit. e TStG [Tiroler Straßengesetz] zwar nicht außer Kraft getreten ist, aber das TStG dahingehend ergänzt worden ist, dass die im Revisionsfall zu entscheidende Frage nunmehr im Sinne der Zulässigkeit einer Bildung einer Straßeninteressenschaft nach TStG unter einer aufschiebenden Bedingung eindeutig geklärt wurde.“ Genauso ging der VwGH im Beschluss vom 30. 11. 2022, Ro 2019/05/0016 bis 0017, vor: „Dies gilt in gleicher Weise im vorliegenden Fall, in dem § 25 Abs. 4 Z 3 Oö. BauO 1994 zwar nicht außer Kraft getreten, aber mit der Oö. Bauordnungsnovelle 2021, LGBL. Nr. 55/2021 [...] im Sinn einer Klarstellung ergänzt worden ist und damit die im Revisionsfall zu entscheidende Frage nunmehr da-

hingehend eindeutig geklärt wurde, dass (auch) im Fall von anzeigepflichtigen Gebäudeabbrüchen der Bauanzeige die Zustimmung des Grundeigentümers und nicht jene des Gebäudeeigentümers anzuschließen ist.“

Der Beschluss vom 30. 3. 2022, Ra 2021/15/0045, zeigt, dass die Auswirkungen dieser Rechtsprechung den Rechtsschutzsuchenden mitunter unerwartet treffen. Die vom Revisionswerber vorgebrachten Argumente können sich nämlich auch gegen ihn selbst richten. In diesem Beschluss ging es um Wetten. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, setzte das LVwG im Instanzenzug die Kriegsoferabgabe mit insgesamt 714 € für März 2011 hinsichtlich eines Wettterminals fest. Begründend führte das LVwG aus, ein Wettterminal sei nach § 1 Abs 5 Vorarlberger Wettengesetz eine technische Einrichtung einer Betriebsstätte, die geeignet sei, einer Person unmittelbar die Teilnahme an einer Wette zu ermöglichen. Dagegen brachte der Revisionswerber ua vor: „Was unter einem Wettterminal zu verstehen sei, sei im Übrigen erstmals in der Novelle LGBL. Nr. 9/2012 zum Vorarlberger Wettengesetz normativ geregelt worden, sodass es auch unzulässig sei, wenn das Verwaltungsgericht zur Auslegung des Begriffs Wettterminals iSd Kriegsoferabgabegesetzes auf den – erst später festgelegten – Begriff des Wettterminals im Vorarlberger Wettengesetz (§ 1 Abs. 5 Vorarlberger Wettengesetz) zurückgreife.“ Dieses Argument ging in Hinblick auf die Zulässigkeit der Revision nach hinten los: „Soweit die Revision darauf hinweist, dass der Begriff des Wettterminals im Vorarlberger Wettengesetz (§ 1 Abs. 5 Vorarlberger Wettengesetz) erstmals in der Novelle LGBL. Nr. 9/2012 zum Vorarlberger Wettengesetz normativ geregelt worden sei, der Revisionsfall jedoch einen davor liegenden Abgabenzeitraum betreffe und insoweit dieser Begriff für das Kriegsofergesetz idF LGBL. Nr. 9/2011 nicht einschlägig sei, ist zunächst darauf zu verweisen, dass die Revision damit schon insofern keine erhebliche Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufzeigt, als nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine solche Bedeutung nicht vorliegt, wenn eine für die Entscheidung über die Revision präjudizielle Bestimmung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines nur mehr kleinen Kreises potentiell Betroffener nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (VwGH 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0115, und 29. 6. 2017, Ra 2017/16/0095). [...] Der im Revisionsfall betroffene Abgabenzeitraum liegt bereits sehr lange zurück. Dass die von der Revision zur Rechtslage vor der Novelle LGBL. Nr. 9/2012 aufgeworfene Rechtsfrage noch für eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle von Bedeutung sein könnte, zeigt die Revision vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung des VwGH nicht auf.“

<sup>18</sup> OGH 22. 8. 2012, 9 ObA 44/12d.

## 2.2. Bestimmung der Wahrscheinlichkeit einer „nennenswerten Anzahl“ weiterer vergleichbarer Fälle

Die Gründe, warum es wenig wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl von vergleichbaren Fällen zu entscheiden sein wird, können unterschiedlich sein: Im Beschluss vom 19. 12. 2017, Ra 2017/22/0202, war der „äußerst kurze zeitliche Geltungsbereich des BGBl. I Nr. 84/2017“ ausschlaggebend: Die maßgebende Regelung des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes war nur von 1. 10. 2017 bis zum Ablauf des 18. 10. 2017 – also etwas mehr als zwei Wochen – anwendbar.

In einigen Fällen, die der VwGH zu entscheiden hatte, trat die maßgebende Vorschrift schon lange vor dem Zurückweisungsbeschluss außer Kraft, sodass aus diesem Grund nicht mehr damit zu rechnen war, dass die Rechtsfrage nochmals an den VwGH herangetragen würde. Ein Beispiel dafür ist der Beschluss vom 11. 10. 2016, Ro 2016/01/0007: Es ging um eine 1949 geborene Person, die mit ihren Eltern – damals waren alle Beteiligten österreichische Staatsbürger – 1952 nach Kanada ausgewandert war. Die Eltern stellten 1953 den Antrag auf Erwerb der kanadischen Staatsbürgerschaft, wobei das damals minderjährige Kind auch im Antrag „eingetragen“ wurde. 1958 erhielten zunächst die Eltern und sechs Monate später das Kind die kanadische Staatsbürgerschaft. Das LVwG Steiermark hatte anhand der im Jahre 1958 geltenden – und mittlerweile mehrfach geänderten – Rechtslage zu beurteilen, ob das damals minderjährige Kind die österreichische Staatsbürgerschaft ebenfalls verloren hatte: „Gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 StbG ,1950‘ (gemeint 1949) habe durch Ausbürgerung die österreichische Staatsbürgerschaft verloren, wer die fremde Staatsbürgerschaft erworben habe. Gemäß § 9 Abs. 2 StbG 1949 habe sich der Verlust der Staatsbürgerschaft auf nicht eigenberechtigte Kinder nur dann erstreckt, wenn sie gleichzeitig die fremde Staatsbürgerschaft erworben hätten. Von einer Gleichzeitigkeit sei im vorliegenden Fall nicht auszugehen, da der Mitbeteiligte die Staatsbürgerschaft erst sechs Monate nach seinen Eltern erhalten habe. Daher habe der Mitbeteiligte die österreichische Staatsbürgerschaft nicht durch Ausbürgerung verloren.“ Der VwGH wies die Amtsrevision der Steuermärkischen Landesregierung ua deshalb als unzulässig zurück, weil „nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“.

Um noch länger außer Kraft getretene Rechtsvorschriften ging es im Beschluss vom 6. 2. 2018, Ra 2018/16/0005: Inhaltlich hatte zunächst das LVwG darüber zu entscheiden, ob der Verschreibung der Aufschließungsabgabe der Grundsatz der Einmaligkeit iSd § 38 Abs 3 NÖ BauO 2014 entgegensteht. Dazu hat der VwGH mehrfach ausgesprochen, dass ein bereits früher entstandener Abgabeananspruch der Verschreibung einer

Aufschließungsabgabe entgegensteht, selbst wenn diese Abgabe nicht entrichtet wurde und der Abgabeananspruch nunmehr verjährt ist. Dies finde auch im Falle von Aufschließungsbeiträgen, die aufgrund eines anders lautenden Abgabentatbestands früherer Bauordnungen entstanden sind, Anwendung: Abgaben gelten auch dann als „vorgeschrieben und entrichtet“, wenn früher entstandene Abgabeanprüche wegen des Eintritts von Verjährung nicht mehr geltend gemacht werden können. Das Verwaltungsgericht hatte daher zu prüfen, ob in der Vergangenheit ein Abgabentatbestand verwirklicht wurde. Aus den Akten ergab sich, dass der Gemeinderat bereits im Jahre 1930 die Abteilung von Parzellen genehmigte, aus der das entsprechende Grundstück hervorging. Nach dem damals maßgebenden § 14 Abs 5 der Bauordnung für Niederösterreich war eine Aufschließungsabgabe zu leisten.<sup>19</sup> Das Verwaltungsgericht folgerte daraus:<sup>20</sup> „Daraus ergibt sich, dass im vorliegenden Fall bereits die Grundabteilung im Jahre 1930 zur Erfüllung eines Abgabentatbestandes im Zusammenhang mit der Verschreibung von Aufschließungsbeiträgen geführt hatte und dieser früher entstandene Abgabeananspruch der nunmehrigen Verschreibung einer Aufschließungsabgabe entgegensteht, selbst wenn diese Abgabe nicht entrichtet worden wäre und der Abgabeananspruch nunmehr verjährt ist. [...] Aufgrund § 207 BAO ist – unabhängig von der Fragestellung, in welcher Höhe anlässlich der Grundabteilung Aufschließungsbeiträge vorgeschrieben und tatsächlich entrichtet worden sind – hinsichtlich des Rechtes auf Festsetzung der gegenständlichen Aufschließungsabgabe jedenfalls Verjährung eingetreten und kann der damals entstandene Abgabeananspruch nunmehr (sowie bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides des Bürgermeisters [...]) nicht mehr geltend gemacht werden. Aufgrund der dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gilt in Anbetracht des vorliegenden Sachverhaltes die streitgegenständliche Aufschließungsabgabe als ‚vorgeschrieben und entrichtet‘, sodass sich die bekämpfte Abgabenverschreibung als rechtswidrig erweist.“ Die Amtsrevision bestritt, dass § 14 der Bauordnung für Niederösterreich im Jahre 1930 bereits einen Kostenbeitrag für öffentliche Infrastrukturmaßnahmen vorsah. Der VwGH erachtete die Revision jedoch als unzulässig, da es „nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird ([...]), wie dies bei vor Inkraft-Treten der Novelle LGBL. 70/1934 verwirklichten Sachverhalten anzunehmen ist“.

Am anderen Ende des Spektrums finden sich jene Beschlüsse des VwGH, denen Konstellationen zugrunde liegen, in denen sich die für das Verwaltungsgericht noch maßgebende Rechtslage erst wenige Monate vor der Entscheidung des VwGH über die Zulässigkeit der Revision

<sup>19</sup> Gesetz vom 17. 1. 1883, LGBL 1883/36.

<sup>20</sup> LVwG NÖ 9. 10. 2017, LVwG-AV-636/001-2017.

geändert hat. In diesen Fällen ist es keineswegs von vornherein klar, dass es sich um einen „kleinen Kreis potentiell betroffener Personen“ handelt und „nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“. Daher tritt hier die Frage in den Vordergrund, wen die Beweis- oder zumindest Darlegungslast dafür trifft, dass der Kreis der potenziell betroffenen Personen nicht klein ist und dass es wahrscheinlich ist, dass die Anzahl vergleichbarer Fälle, die noch anhängig gemacht werden können, „nennenswert“ ist und somit zumindest unter diesem Aspekt die Revision zulässig ist.

Die Zulässigkeit der Revision ist dem VwGH zufolge vom Revisionswerber aufzuzeigen. Der VwGH hat seine durchaus strengen Anforderungen beispielsweise in seinem Beschluss vom 4. 9. 2018, Ra 2018/03/0073, zusammengefasst: „Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. [...] Die Beurteilung der Zulässigkeit der Revision durch den Verwaltungsgerichtshof erfolgt ausschließlich anhand des Vorbringens in der Zulassungsbegründung. Der Verwaltungsgerichtshof ist weder verpflichtet, Gründe für die Zulässigkeit einer Revision anhand der übrigen Revisionsausführungen gleichsam zu suchen, noch berechtigt, von Amts wegen erkannte Gründe, die zur Zulässigkeit der Revision hätten führen können, aufzugreifen (vgl. aus vielen VwGH 20. 2. 2018, Ra 2018/11/0010 bis 0011, und die dort zitierte Vorjudikatur). [...] Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die nach Ansicht des Revisionswerbers die Zulässigkeit der Revision begründet, muss sich bereits aus der gesonderten Darstellung in der Zulässigkeitsbegründung ergeben (vgl. etwa VwGH 23. 6. 2014, Ra 2014/12/0002, und VwGH 25. 1. 2016, Ra 2015/09/0144).“ Für Amtsrevisionen sind dieselben Kriterien maßgebend.<sup>21</sup>

Für ordentliche Revisionen sind die Kriterien ebenfalls streng, zumal der VwGH an die Entscheidung des Verwaltungsgerichts über die Zulassung der Revision auch in diesem Fall nicht gebunden ist und der Revisionswerber gut beraten ist, nicht darauf zu vertrauen, dass der VwGH die Zulassung der Revision durch das Verwaltungsgericht ohne Weiteres bestätigt:<sup>22</sup> „Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Revisionswerber auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision (gesondert) darzulegen, sofern er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichtes für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht, oder er eine andere Rechts-

frage grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet (vgl. VwGH 30. 1. 2019, Ro 2017/10/0037; 8. 8. 2018, Ro 2017/10/0002; 4. 7. 2018, Ro 2017/10/0031). Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine gesonderte Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision (vgl. VwGH 27. 3. 2019, Ro 2019/10/0001; 17. 10. 2017, Ro 2016/01/0011; 26. 9. 2017, Ro 2015/05/0018).“ Wenn daher bei einer bereits außer Kraft getretenen Vorschrift zwar die Revision vom Verwaltungsgericht zugelassen wurde, aber in der Revision dennoch „nicht konkret aufgezeigt wird, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“, ist die ordentliche Revision zurückzuweisen.<sup>23</sup> Auch für ordentliche Revisionen gilt:<sup>24</sup> „Der Verwaltungsgerichtshof ist weder verpflichtet, Gründe für die Zulässigkeit einer Revision anhand der übrigen Revisionsausführungen gleichsam zu suchen, noch berechtigt, von Amts wegen erkannte Gründe, die zur Zulässigkeit einer Revision hätten führen können, aufzugreifen (vgl. VwGH 26. 4. 2021, Ro 2020/05/0020; 14. 12. 2017, Ro 2015/07/0043, oder auch nochmals 16. 11. 2017, Ro 2017/07/0027, jeweils mwN).“

### 2.3. Sonderfall der Änderung der Rechtslage nach der Entscheidung durch das Verwaltungsgericht

Besonders – aber deshalb nicht unbedingt selten<sup>25</sup> – sind jene Konstellationen, in denen sich die maßgebende Rechtslage nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichts, aber noch vor der Zulässigkeitsentscheidung des VwGH ändert:<sup>26</sup> Der VwGH hat bei der Beurteilung, ob einer Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zukommt, auf den Zeitpunkt seiner eigenen Entscheidung abzustellen.<sup>27</sup> Die Änderung der Rechtslage kann bewirken, dass der Kreis der potenziell von der bisherigen Vorschrift betroffenen Personen plötzlich klein wird und es nicht länger wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird. Wenn sich die Änderung der Rechtslage bei Einbringung der Revision noch nicht abzeichnet, ist es dem Revisionswerber gar nicht möglich, bereits zu diesem Zeitpunkt darzulegen, dass nach wie vor über eine nennenswerte Anzahl von Fäl-

<sup>23</sup> So ausdrücklich VwGH 15. 2. 2021, Ro 2019/11/0015; vgl. auch VwGH 15. 9. 2021, Ro 2021/01/0016; 20. 4. 2023, Ro 2022/05/0018.

<sup>24</sup> VwGH 20. 4. 2023, Ro 2022/05/0018.

<sup>25</sup> VwGH 30. 6. 2016, Ro 2014/11/0064; 29. 8. 2017, Ro 2016/17/0014; 19. 12. 2017, Ra 2017/22/0202; 19. 11. 2019, Ro 2017/04/0015; 17. 12. 2020, Ra 2018/06/0108; 4. 5. 2022, Ro 2022/06/0005.

<sup>26</sup> Nach § 25a VwGG können auch Beschlüsse der Verwaltungsgerichte betroffen sein (dazu Paar, ZfV 2013, 889 [891 f]). Der Einfachheit halber ist hier und in der Folge aber von Erkenntnissen die Rede.

<sup>27</sup> VwGH 30. 6. 2016, Ro 2014/11/0064; 15. 2. 2021, Ro 2019/11/0015.

<sup>21</sup> Vgl. zB VwGH 30. 8. 2023, Ra 2022/10/0154; 29. 1. 2024, Ra 2021/05/0103.

<sup>22</sup> VwGH 22. 10. 2019, Ro 2018/10/0044; vgl. auch VwGH 4. 5. 2022, Ro 2022/06/0005 bis 0007.

len zu entscheiden sein wird: Dazu müsste er nicht nur die neue Regelung, sondern auch den Zeitpunkt ihrer Erlassung und den Inhalt der Inkrafttretensvorschriften kennen. Er ahnt aber zu diesem Zeitpunkt möglicherweise nicht einmal, dass sich die Rechtslage überhaupt in nächster Zeit ändern wird.

Der VwGH hat sich unterschiedliche Strategien zurecht gelegt, mit diesen Situationen umzugehen: Im Beschluss vom 17. 12. 2020, Ra 2018/06/0108, sah der VwGH überhaupt davon ab, der Frage nachzugehen, ob nach der Änderung der Rechtslage der Kreis der potenziell von der alten Regelung betroffenen Personen noch groß genug ist, ließ die Revision aus einem anderen Grund nicht zu und wies nur am Rande auf die Formel zu den außer Kraft getretenen Vorschriften hin, ohne aber daraus für den konkreten Fall irgendwelche Konsequenzen zu ziehen: *„Im Übrigen trifft die Behauptung, es fehle an hg. Judikatur zur Frage des Vorliegens eines geringfügigen Bauvorhabens im Sinn des § 16 Bgld. BauG, in der im Revisionsfall noch maßgeblichen Fassung vor der Novelle LGBL Nr. 29/2019, nicht zu ([...]; vgl. auch VwGH 30. 4. 2019, Ra 2017/06/0142, mwN, wonach eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird).“*

In der überwiegenden Zahl seiner dazu ergangenen Beschlüsse ignoriert der VwGH seine vorhin wiedergegebene Rechtsprechung, wonach er nicht berechtigt ist, *„von Amts wegen erkannte Gründe, die zur Zulässigkeit der Revision hätten führen können, aufzugreifen“*.<sup>28</sup> Auch dabei wählt er unterschiedliche Zugänge: Im Beschluss vom 30. 6. 2016, Ro 2014/11/0064, stellte er zum einen fest: *„Durch die Novelle BGBl. I Nr. 94/2014 wurde nun im neuen § 7d AVRAG klargestellt (siehe die zitierten Erläuterungen), welche Dokumente unter den bereitzuhaltenden ‚Lohnunterlagen‘ zu verstehen sind, weshalb im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vorgelegen ist.“* Zum anderen zitierte er bloß seine eigene Zurückweisungsformel, ohne explizit für den zu entscheidenden Fall Schlussfolgerungen zu ziehen: *„Überdies sei auf den hg. Beschluss vom 25. November 2015, Zl. Ra 2015/16/0115, mwN, hingewiesen, in dem sich der Verwaltungsgerichtshof auf Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes stützte, nach der keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 502 Abs. 1 ZPO vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine*

*nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird.“* In Wahrheit geht er aber offenbar implizit davon aus, dass diese Voraussetzung gegeben ist. Denn er stellte ja schon zuvor fest, dass es sich aufgrund der Änderung der Rechtslage nicht mehr um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung handelt und die Wahrscheinlichkeit, dass nicht mehr über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, Voraussetzung für die Zurückweisung der Revision in solchen Konstellationen ist.

Ähnlich ging er im Beschluss vom 29. 8. 2017, Ro 2016/17/0014, vor, wobei er in diesem Fall die Unzulässigkeit der Revision immerhin schon damit begründen kann, dass die Rechtslage durch seine dazu bestehende Rechtsprechung bereits geklärt ist: *„Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw geklärte Rechtslage vor. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertritt, dass keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl zB den Beschluss vom 11. Oktober 2016, Ro 2016/01/0007). Das VGSG idF LGBL für Wien Nr 63/2016 (mit dem nunmehr geänderten Namen Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz) sieht per 1. Jänner 2017 keine Vergnügungssteuerpflicht für solche Veranstaltungen mehr vor.“* Der VwGH vermied aber, explizit auszusprechen, dass aufgrund der fehlenden Vergnügungssteuerpflicht ab 2017 mit keiner nennenswerten Anzahl vergleichbarer Fälle zu rechnen sein wird. Tatsächlich wäre es auch für den VwGH zum Zeitpunkt seiner Entscheidung schwer zu prognostizieren gewesen, wie viele vergleichbare Altfälle aus den Jahren vor 2017 noch von der Abgabenverwaltung aufgegriffen und letztlich anhängig werden könnten, zumal nach § 4 Abs 2 Satz 2 VGSG idF Wf LGBL 2016/63 die bisherigen Bestimmungen auf Sachverhalte vor dem 1. 1. 2017 weiterhin anzuwenden waren.

Ähnlich ging der VwGH auch in einem Verfahren vor, in dem es um die Erlangung der Qualifikationsbezeichnung „Ingenieur“ ging: Der VwGH legte in seinem Beschluss vom 19. 11. 2019, Ro 2017/04/0015, zunächst dar, warum das Verwaltungsgericht zutreffend entschieden hatte, dass die vom Revisionswerber vorgelegten Zeugnisse für die Verleihung des Titels nicht ausreichten. Darauf folgten die nachstehenden Ausführungen: *„Im Übrigen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass keine grundsätzliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird ([...]).“*

<sup>28</sup> VwGH 25. 3. 2014, Ra 2014/04/0001; 24. 9. 2014, Ra 2014/03/0025 bis 0026; 20. 2. 2018, Ra 2018/11/0010 bis 0011; 4. 9. 2018, Ra 2018/03/0073.

Wiederum vermied der VwGH eine explizite Aussage darüber, dass im konkreten Fall diese Voraussetzungen gegeben waren, indem er nur die Änderung der Rechtslage beschrieb: „Das Ingenieurgesetz 2006 (und somit auch dessen §§ 2 und 4) ist mit dem Inkrafttreten des Ingenieurgesetz 2017 (IngG 2017), BGBl. I Nr. 23, am 1. Mai 2017 außer Kraft getreten (vgl. § 13 Abs. 1 IngG 2017). Das Ingenieurgesetz 2017, mit dem das Verfahren zur Erlangung der Qualifikationsbezeichnungen ‚Ingenieurin‘ und ‚Ingenieur‘ neu geregelt wird (vgl. RV 1254 BlgNR 25. GP 1), sieht eine mit § 4 Abs. 2 Z 4 IngG 2006 vergleichbare Vorschrift nicht mehr vor.“ Im vorliegenden Fall wurden die neuen Vorschriften immerhin am 17. 1. 2017 – also noch vor der Erlassung des mit 28. 3. 2017 datierenden verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses – kundgemacht und traten auch noch während der Revisionsfrist – nämlich am 1. 5. 2017 – in Kraft. Der Revisionswerber hätte daher die Möglichkeit gehabt, in der Revision darzulegen, dass noch eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein werde.

In anderen Beschlüssen nahm der VwGH hingegen eine amtswegige Beurteilung dieser Voraussetzung vor. Im Beschluss vom 19. 12. 2017, Ra 2017/22/0202, argumentierte er wie folgt, warum nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird: „Im Hinblick auf den äußerst kurzen zeitlichen Geltungsbereich des BGBl. I Nr. 84/2017 trifft dies auf den vorliegenden Fall zu.“ Den Beschluss vom 30. 4. 2019, Ra 2017/06/0142, begründete er damit, dass dies angesichts der „bereits vor geraumer Zeit erfolgten Novellierung“ des Tiroler Straßengesetzes – es handelte sich um rund zwei Jahre – „nicht zu erwarten“ ist. Im Beschluss vom 28. 2. 2023, Ra 2022/10/0028, stellte er lapidar fest: „Dass aber noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle, in denen die Stammfassung zur Anwendung gelangt, zu entscheiden sein wird, ist nicht ersichtlich.“ In diesen drei Entscheidungen ließ der VwGH die Revision nicht mangels Revisionsvorbringens, sondern aufgrund von ihm selbst vorgenommener Beurteilungen nicht zu. Die Anwendbarkeit der Formel wurde vom VwGH allerdings mehr behauptet als begründet.

Eine zusätzliche Facette ergibt sich aus dem Beschluss vom 30. 11. 2022, Ro 2019/05/0016: Der VwGH wies zunächst darauf hin, dass die maßgebende Vorschrift der OÖ BauO „im Sinn einer Klarstellung ergänzt worden ist und damit die im Revisionsfall zu entscheidende Frage nunmehr dahingehend eindeutig geklärt wurde, dass (auch) im Fall von anzeigepflichtigen Gebäudeabbrüchen der Bauanzeige die Zustimmung des Grundeigentümers und nicht jene des Gebäudeeigentümers anzuschließen ist“. Die Zurückweisung der Revision begründete er dann wie folgt: „Dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle nach der früheren Rechtslage zu entscheiden sein wird, legen weder das Verwal-

tungsgericht noch die revisionswerbenden Parteien dar und ist für den Verwaltungsgerichtshof angesichts der bereits vor geraumer Zeit erfolgten Novellierung und der Besonderheit des Auseinanderfallens von Grund- und Gebäudeeigentum auch nicht ersichtlich ([...]).“ Zum einen begründet der VwGH die Zurückweisung wiederum damit, dass für ihn eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle „nicht ersichtlich“ ist, was einer amtswegigen Prüfung gleichkommt. Gleichzeitig nimmt er aber auch die revisionswerbenden Parteien in die Pflicht und ergänzt dies noch mit folgenden Ausführungen: „Im Übrigen hat die revisionswerbende Partei in der ordentlichen Revision von sich aus die maßgeblichen Gründe für die Zulässigkeit der Revision aufzuzeigen, sofern sie der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichtes für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder sie andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet (vgl. etwa VwGH 25. 9. 2020, Ro 2020/05/0019, mwN).“ Angesichts des Umstands, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts vom 26. 3. 2019 datiert, die Beschwerde beim VwGH jedenfalls noch 2019 eingebracht<sup>29</sup> und die gesetzliche Änderung durch LGBI 2021/55 vorgenommen wurde, überraschen diese Vorhaltungen.

Genauso ging der VwGH auch in seinem Beschluss vom 4. 5. 2022, Ro 2022/06/0005, vor, in dem er auch explizit feststellte, dass die maßgebende Rechtsnorm „zum Zeitpunkt der Entscheidung des LVwG noch in Geltung stand, [...] jedoch zwischenzeitlich außer Kraft getreten ist“. Die Begründung für die Zurückweisung lautete ähnlich wie im vorher erwähnten Beschluss: „Dass in der vorliegenden Konstellation noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird, legen weder das LVwG noch die Revisionen dar und ist dem Verwaltungsgerichtshof auch nicht ersichtlich.“ Immerhin wurde in diesem Fall aber die Novelle des maßgebenden Landesgesetzes am 23. 11. 2021 – also noch vor dem mit 21. 12. 2021 datierenden Erkenntnis des LVwG – kundgemacht, und die Novelle ist am 1. 1. 2022, also jedenfalls vor Ablauf der Revisionsfrist, in Kraft getreten. Der Revisionswerber hätte somit noch darlegen können, warum die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind.

Noch einen Schritt weiter ging der VwGH in seinem Beschluss vom 15. 2. 2021, Ro 2019/11/0015: Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts datiert vom 28. 5. 2019, die Beschwerde wurde jedenfalls noch 2019 eingebracht<sup>30</sup> und die in der Revision aufgeworfene Frage „durch den klaren Wortlaut der 39. KFG-Novelle, BGBl. I Nr. 134/2020, geklärt“.<sup>31</sup> Die Darlegungslast sah der VwGH dennoch ausschließlich beim Revisionswerber: „Bei der Beurteilung, ob einer Rechts-

<sup>29</sup> Vgl dazu die Geschäftszahl Ro 2019/05/0016.

<sup>30</sup> Vgl dazu die Geschäftszahl Ro 2019/11/0015.

<sup>31</sup> Inkrafttreten aufgrund § 135 Abs 39 KFG idF BGBl I 2020/134 mit Ablauf des 15. 12. 2020.

frage grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist auf den Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes abzustellen (VwGH 30. 6. 2016, Ro 2014/11/0064 mwN). Zum maßgeblichen Zeitpunkt war im vorliegenden Revisionsfall nach dem Gesagten die Rechtsfrage von (vermeintlich) grundsätzlicher Bedeutung bereits durch eine Gesetzesnovelle geklärt und die revisionsgegenständliche Regelung (Verfallsanordnung des § 98a Abs. 3 KFG 1967) ist bereits außer Kraft getreten, wobei in der Revision auch nicht konkret aufgezeigt wird, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (...).“ Offenbar ging der VwGH davon aus, dass der Revisionswerber, der seine Revision 2019 einbrachte, bereits zu diesem Zeitpunkt die erst am 15. 12. 2020 im BGBl kundgemachte KFG-Novelle voraussehen und sein Revisionsvorbringen daran orientieren hätte sollen. Zwar wurde im vorliegenden Fall – es handelte sich um eine Amtsrevision – nur von der Behörde Unmögliches verlangt. Dennoch ist der vom VwGH gewählte Weg keineswegs befriedigend und angesichts des Umstands, dass der VwGH auch bei Revisionen anderer Parteien ähnliche Maßstäbe wie bei Amtsrevisionen anlegt,<sup>32</sup> auch rechtsstaatlich besorgniserregend.

Der Revisionswerber kann sich in einer solchen Situation auch nicht dadurch behelfen, indem er nach Kenntnis über die Änderung der Rechtslage seine Revision ergänzt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein „in einem erst nach Ablauf der Revisionsfrist eingebrachten Schriftsatz erstattetes (ergänzendes) Vorbringen [...] bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision nicht zu berücksichtigen.“<sup>33</sup> Diese Rechtsprechung kennt zwar wenige Ausnahmen, wenn beispielsweise ein mündlich verkündetes Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts danach schriftlich ausgefertigt wird und eine Revisionsergänzung deshalb unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ist.<sup>34</sup> Ein anderes Beispiel ist die Aufhebung eines Erkenntnisses eines Verwaltungsgerichts durch den VfGH oder den VwGH, die auf den Zeitpunkt der Erlassung des aufgehobenen Erkenntnisses zurückwirkt und daher im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung der Revision zu berücksichtigen ist.<sup>35</sup> Die sich dadurch auftuende Rechtsfrage grundlegender Bedeutung kann gegebenenfalls auch im Nachhinein umschrieben werden.<sup>36</sup> Der Fall einer nach Erlassung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses erfolgten Änderung der Rechtslage gehört nicht zu diesen besonderen Konstellationen, und dies sollte auch gar nicht in Betracht gezogen werden: Mangels expliziter gesetzlicher Regelung bedürfte es erst der Klärung von Beginn und Dauer der Frist für eine solche Revisi-

onsergänzung. Darüber hinaus kann der VwGH dieser Ergänzung mit seinem Beschluss dennoch zuvorkommen, sodass es dann von Zufällen abhängen kann, ob der Revisionswerber noch Gelegenheit hat, seine Argumente vorzubringen. Der VwGH ist daher gut beraten, die Ausnahmen von seiner Rechtsprechung nicht zu erweitern.

### 3. Beschluss des VwGH vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019

Nun zurück zum Beschluss des VwGH vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019. Das BFG hatte die Revision zugelassen: Zur Frage, „ob bei außerhalb der Europäischen Union errichteten Drittstaatsgesellschaften mit Verlagerung des Verwaltungssitzes nach Österreich die unbeschränkte österreichische Körperschaftsteuerpflicht [...] gegeben sei, [...], bestehe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes“. Dieser war an diesen Ausspruch des BFG aber nicht gebunden. An den Beginn seiner Überlegungen stellte der VwGH jene Formel, die die Darlegungslast bei der Prüfung der Zulässigkeit der Revision ausschließlich beim Revisionswerber sieht: „Der Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision (vgl. z.B. VwGH 5. 6. 2023, Ro 2023/13/0013, mwN).“

In weiterer Folge referierte der VwGH eine zur früheren Rechtslage vertretene Auffassung: „Es entsprach der Ansicht der Finanzadministration (zu dieser Rechtslage), dass eine nach dem Recht von Jersey gegründete Kapitalgesellschaft, die einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und die den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Österreich verlegt, der österreichischen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass sie nach österreichischem internationalem Privatrecht als solche nicht rechtsfähig ist (BMF 17. August 2004, EAS 2516). Dies entsprach auch der herrschenden Ansicht in der Literatur (vgl. z.B. Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 306; Hohenwarter-Mayr in WUKStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 56 f; Staringer in FS Zorn, 549 ff, je mwN). Auch der Revisionswerber ging (gestützt auf ein Rechtsgutachten eines Steuerberaters – ‚Memo‘ vom 9. August 2007) von dieser Rechtsansicht aus; zentrales Thema seiner Beschwerde gegen den Haftungsbescheid war demnach auch die Bestreitung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung der X Ltd. in Österreich. Eine mangelnde Vergleichbarkeit der X Ltd. mit einer öster-

<sup>32</sup> VwGH 30. 11. 2022, Ro 2019/05/0016.

<sup>33</sup> VwGH 30. 10. 2018, Ra 2017/05/0111, mwN.

<sup>34</sup> VwGH 23. 9. 2020, Ra 2019/14/0558; 5. 3. 2021, Ra 2018/04/0117.

<sup>35</sup> VwGH 25. 5. 2016, Ra 2015/12/0032.

<sup>36</sup> So VwGH 21. 11. 2017, Ra 2017/12/0082.

reichischen Kapitalgesellschaft wurde vom Revisionswerber nicht behauptet.“

Der VwGH vermied es, sich selbst zu dieser von ihm bloß wiedergegebenen Auffassung zu bekennen. Selbst wenn es sich um ein *obiter dictum* gehandelt hätte, könnte der VwGH in anderen bei ihm anhängigen Fällen zur Rechtslage vor der Kundmachung des AbgÄG 2023 ohne Befassung eines verstärkten Senats davon wieder abweichen.<sup>37</sup> Genauso frei ist der VwGH hier: Nichts kann ihn daran hindern, dass er bei eigenständiger Prüfung der damaligen Rechtslage doch zu einem anderen Ergebnis gelangt.<sup>38</sup> Zu vermuten ist aber, dass der Senat 13 auf diese Weise andeuten wollte, welchen Ausgang das Verfahren nehmen würde, wenn die Rechtsfrage nochmals bei ihm anhängig gemacht würde und er nicht umhinkommt, darüber inhaltlich zu entscheiden.<sup>39</sup> Anders macht diese Passage in der Begründung des Zurückweisungsbeschlusses keinen Sinn. Dies könnte für vom VwGH nach der neuen Rechtslage zu entscheidende Fälle von Bedeutung sein, in denen der Revisionswerber verfassungsrechtliche Bedenken gegen die rückwirkende Anwendung der neuen Rechtslage oder auch gegen die mit der Voraussetzung des „*offene[n] Verfahren[s]*“ verbundenen Zufälligkeiten ihres Anwendungsbereichs geltend macht und die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens anregt: Stellt sich bei der Prüfung durch den VwGH heraus, dass das AbgÄG insoweit keine Änderung der Rechtslage bewirkte, fallen auch solche Bedenken weg.

Für den Zurückweisungsbeschluss spielte der *Inhalt* der neuen Rechtslage allerdings keine Rolle. Entscheidend war bloß, dass die künftig anwendbare Vorschrift *neu* ist: „*Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023, BGBl. I Nr. 110, wurde § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 dahin geändert, dass nunmehr inländische juristische Personen des privaten Rechts und diesen vergleichbare ausländische Rechtsgebilde, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt steuerpflichtig sind. Diese Bestimmung ist nach § 26c Z 88 KStG 1988 auf alle offenen Verfahren anzuwenden.*“

<sup>37</sup> Dazu Puck, Zuständigkeit des verstärkten Senats, des Dreiersenats und des Einzelrichters, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 13 (36 f).

<sup>38</sup> Die Diskussion zur Interpretation der Rechtslage vor dem AbgÄG 2023 war auch deutlich kontroverser als dies im wiedergegebenen Zitat des VwGH zum Ausdruck kommt: Das BMF tendierte noch 2022 in einem in der Fachwelt diskutierten Entwurf einer „Information“ zu diesem Thema zur gegenteiligen Auffassung (vgl dazu ausführlich *Staringer*, Die Körperschaftsteuerpflicht doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn [2022] 549 [551 ff]; weiters *S. Bendlinger*, Drittstaatsgesellschaften mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich, *VWT* 2022, 274 [274 ff]).

<sup>39</sup> Ähnlich auch *Staringer*, Doppelt ansässig, aber ohne grundsätzliche Bedeutung – zum Jersey Limited-Beschluss des VwGH, *SWI* 2024, 154 (160 f).

Diesen Teil seines Beschlusses verknüpfte der VwGH mit der aus anderen Entscheidungen bekannten Formel: „*Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs liegt eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, wenn eine für die Entscheidung über die Revision präjudizielle Bestimmung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines nur mehr kleinen Kreises potentiell Betroffener nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird* (vgl. *VwGH* 24. 10. 2019, Ro 2019/07/0009; 30. 3. 2022, Ra 2021/15/0045, je *mwN*).“ Zur Subsumtion der vorliegenden Konstellation unter diese Formel benötigte er nur einen Satz:<sup>40</sup> „*Dass die aufgeworfene Frage, ob eine nach dem Recht eines Drittstaates errichtete Gesellschaft, deren Ort der Geschäftsleitung und Sitz der Hauptverwaltung sich in Österreich befindet, in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegt, noch für eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle von Bedeutung sein könnte, ist nicht erkennbar.*“ Wiederum handelt es sich um eine bloße Behauptung und keine Begründung.

Der Umstand, dass der VwGH seine Formel zur Unzulässigkeit der Revision bei außer Kraft getretenen Vorschriften anwendete und außerdem keine nennenswerte Anzahl von zu entscheidenden weiteren vergleichbaren Fällen erwartete, lässt aber zumindest erkennen, wie der VwGH die für das AbgÄG 2023 maßgebende Inkrafttretensvorschrift des § 26c Z 88 KStG versteht. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut: „*§ 1 Abs. 2 Z 1 in der Fassung BGBl. I Nr. 110/2023 ist auf alle offenen Verfahren anzuwenden.*“ Zunächst ist davon auszugehen, dass der VwGH bei ihm anhängig gewordene ordentliche Revisionen nicht mehr als „*offene Verfahren*“ betrachtete. Denn sonst wäre für den VwGH schon die neue Rechtslage maßgebend gewesen. Er betrachtete hingegen jene Vorschriften als relevant, die schon Grundlage für das BFG waren, das noch vor der Kundmachung des AbgÄG 2023 zu entscheiden hatte. Sonst würde die Anwendung seiner Zurückweisungsformel im vorliegenden Fall keinen Sinn machen. Denn diese setzt voraus, dass der VwGH den Fall zwar noch anhand der früheren Rechtslage zu beurteilen hat, aber nicht mit einer nennenswerten Anzahl weiterer solcher Fälle zu rechnen ist. Nur für diese zuletzt erwähnte Frage, also mit wie vielen weiteren Fällen noch zu rechnen ist, ist der Zeitpunkt des Beschlusses des VwGH entscheidend.<sup>41</sup>

Weiters dürfte der VwGH auch davon ausgegangen sein, dass nicht bloß Sachverhalte, bei denen noch keine Rechtskraft der jeweiligen Entscheidung eingetreten ist, als „*offene Verfahren*“ gelten, sondern auch jene Fälle, in denen einer

<sup>40</sup> Vgl aber zB *VwGH* 21. 7. 2022, Ra 2022/05/0060: Der VwGH kritisiert das Verwaltungsgericht für „*eine[r] kursorische[n] Beweiswürdigung im Umfang von einem Satz*“.

<sup>41</sup> Vgl *VwGH* 15. 2. 2021, Ro 2019/11/0015; 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019.

der Rechtskraftdurchbrechungstatbestände der BAO zum Tragen kommt und das Verfahren daher aus diesem Grund *wieder „offen“* ist:<sup>42</sup> Dies betrifft die Konstellationen, in denen die Behörde Drittstaatsgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung in Österreich schon in der Vergangenheit als Körperschaftsteuersubjekte behandelt hat und beispielsweise später bekannt wird, dass eine solche Gesellschaft noch weitere Einkünfte erzielte, und sich daraus die Berechtigung zur Wiederaufnahme ergibt. Der VwGH verfügt über keine Informationen, ob und wie oft Drittstaatsgesellschaften überhaupt so qualifiziert wurden und ob mit Rechtskraftdurchbrechungen in Zukunft zu rechnen ist. Wären diese Fälle noch auf der früheren Rechtsgrundlage zu entscheiden, hätte der VwGH seriöserweise nicht sagen können, dass die Anzahl der noch zu entscheidenden Fälle nicht nennenswert ist. Daher ging er offenbar davon aus, dass auch *wieder „offene Verfahren“* nach der durch das AbgÄG 2023 geschaffenen Rechtslage zu entscheiden sind.

In anderen Fällen wird die Behörde aber zunächst die Einkünfte bei in Österreich steuerpflichtigen Gesellschaftern dieser „Drittstaatsgesellschaften“ erfasst haben. Wurden die Steuerbescheide der Gesellschafter rechtskräftig und bestehen Gründe, die Rechtskraft zu durchbrechen, können diese aufgrund ihrer nun wieder „offenen Verfahren“ von der neuen Rechtslage profitieren: Die Einkünfte der Gesellschaft sind nun jedenfalls bei dieser – und nicht bei den Gesellschaftern – zu erfassen. Bis dahin ist an die Gesellschaft selbst vermutlich gar keine Entscheidung ergangen, die rechtskräftig werden hätte können.<sup>43</sup> Deren Verfahren ist – sofern nicht schon Verjährung vorliegt – jedenfalls offen. Gleiches gilt für jene Konstellationen, in denen erst Ermittlungen zeigen werden, dass eine bisher als in einem Drittstaat ansässig betrachtete Gesellschaft aufgrund ihres Ortes der Geschäftsleitung in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.<sup>44</sup> Solche Fälle sind jedenfalls nach neuer Rechtslage zu entscheiden.

Somit bleiben als nicht mehr „offen“ jene Verfahren, die das BFG ebenfalls noch vor der Kundmachung des AbgÄG 2023 – und damit auf Grundlage der alten Rechtslage – entschieden hatte und die dann auch vor einem oder beiden Höchstgerichten bekämpft wurden und dort noch immer anhängig sind. Ob zum Zeitpunkt des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH noch eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle bei ihm anhängig war, hätte der VwGH selbst

wissen müssen. Diese Information hätte er für die Begründung seines Zurückweisungsbeschlusses nutzen können. Eine „Dunkelziffer“ hätte sich allerdings aufgrund jener Konstellationen ergeben, in denen zuerst Erkenntnisbeschwerden beim VfGH erhoben wurden, die im Rahmen einer Sukzessivrevision erst später beim VwGH landen könnten.

Dies wirft allerdings die Frage auf, ob die bei den Höchstgerichten des öffentlichen Rechts anhängigen Fälle überhaupt bei der „*nennenswerten Anzahl*“ von noch zu entscheidenden Fällen berücksichtigt werden sollten: Hintergrund der vom VwGH entwickelten Formel zur Beurteilung der Zulässigkeit von Revisionen bei außer Kraft getretenen Vorschriften ist ja, die Ressourcen des VwGH für jene Fälle bereit zu halten, in denen Leitentscheidungen notwendig sind. Dabei ist aber im abgabenrechtlichen Kontext primär an die Finanzämter und das BFG zu denken. Sind nur noch beim VwGH Fälle anhängig, besteht in Hinblick auf die Unterinstanzen kein Bedarf nach Rechtseinheit und Rechtssicherheit.

Diese Überlegungen zeigen, dass es der VwGH nicht bei der Behauptung hätte belassen müssen, es wäre „*nicht erkennbar*“, ob die aufgeworfene Rechtsfrage – Körperschaftsteuersubjektivität von Drittstaatsgesellschaften mit nach Österreich verlegtem Verwaltungssitz – noch für eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle von Bedeutung sein könnte.<sup>45</sup> Eine Begründung hätte zweifellos argumentativen Aufwand erfordert. Sie wäre aber im konkreten Fall möglich gewesen.

Der VwGH setzte sich, indem er von Amts wegen beurteilt hat, ob die Revision die Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt, zu seinen eigenen Vorgaben in Widerspruch: Wenige Absätze davor betonte er in derselben Entscheidung, dass die Darlegungslast ausschließlich beim Revisionswerber liegt. Schon in der Revision hätte daher argumentiert werden müssen, warum die Anzahl der noch zu entscheidenden Fälle „*nennenswert*“ ist. Aus Gründen der zeitlichen Abfolge ging das aber gar nicht: Das BFG-Erkenntnis datiert vom 11. 3. 2021. Mit Beschluss vom 22. 6. 2021, E 1588/2021, lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem VwGH zur Entscheidung ab. Die Revision wurde – wie die Geschäftszahl beim VwGH zeigt<sup>46</sup> – jedenfalls noch im Jahre 2021 dort eingebracht. Zu diesem Zeitpunkt konnten die Beteiligten nicht ahnen, dass durch das AbgÄG 2023 – also jedenfalls mehr als eineinhalb Jahre später – für alle offenen Verfahren eine neue Rechtslage geschaffen würde und sich die Rechtslage, die noch für das BFG im Jahre 2021 maßgebend war, daher auch am 17. 1. 2024 – also zu dem Zeitpunkt, auf den der Beschluss des VwGH datiert – geändert haben würde. Dem Revisionswerber war es daher im Jahre 2021 gar

<sup>42</sup> So auch *Staringer*, SWI 2024, 154 (158 f).

<sup>43</sup> Vgl auch § 188 Abs 4 lit b BAO; dazu *Ellinger*, Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO bei international tätigen Mitunternehmerschaften, in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 105 (113); *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 188 Rz 15.

<sup>44</sup> Dazu auch *Staringer*, SWI 2024, 154 (159).

<sup>45</sup> Vgl auch die Kritik bei *Staringer*, SWI 2024, 154 (159 f).

<sup>46</sup> Vgl dazu die Geschäftszahl Ro 2021/13/0019.

nicht möglich, im Rahmen seiner Revision darzulegen, dass die Vorschrift, die dann 2023 außer Kraft trat, mehr als einen kleinen Kreis potenziell Betroffener haben und es daher „wahrscheinlich [sein wird], dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“.

Der Revisionswerber dieses Verfahrens hat es daher immerhin noch besser getroffen als jener des Verfahrens Ro 2019/11/0015. Im bereits erwähnten Beschluss vom 15. 2. 2021, Ro 2019/11/0015, verlangte der VwGH nämlich genau diese hellseherischen Fähigkeiten von ihm: Er hätte schon bei Einbringung der Revision die später eingetretene Änderung der Rechtslage antizipieren und sein Revisionsvorbringen daran orientieren sollen.

Die Rechtsprechung des VwGH zur Revisionszulassung bei Änderungen der Rechtslage wirft aber auch ein grundsätzliches rechtsstaatliches Problem auf, das besonders in Rechtsgebieten wie dem Steuerrecht, in denen sich die Rechtslage oft ändert, häufig auftreten kann. Pointiert gesagt: Irgendwann wird fast jede steuerliche Vorschrift novelliert. Der VwGH braucht sich nur lange genug für eine Entscheidung über eine bei ihm anhängige Revision Zeit lassen. Dann kann ihn die Pflicht treffen, die Revision als unzulässig zurückzuweisen. Voraussetzung ist bloß, dass die noch vom BFG angewendete Vorschrift mittlerweile geändert wurde und es nur mehr einen kleinen Kreis an Steuerpflichtigen gibt, die noch von der früheren Rechtslage potenziell betroffen sind. Der Umstand, dass das BFG die Revision zunächst zugelassen hat, bewahrt den Revisionswerber in solchen Fällen – wie auch der hier im Mittelpunkt stehende Beschluss des VwGH vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019, anschaulich unter Beweis stellt – nicht vor einer Zurückweisung der Revision durch den VwGH.

Zugegebenermaßen lässt sich das aufgezeigte Problem zumindest in zweierlei Hinsicht relativieren: Der VwGH benötigte zwar im konkreten Fall für die Entscheidung über die Zulässigkeit einer bei ihm schon seit 2021 anhängigen Revision bis zum 17. 1. 2024 – also deutlich mehr als zwei Jahre. Dem VwGH ist aber an sich das Bemühen um rasche Entscheidungen dennoch nicht abzuspüren. Keineswegs ist anzunehmen, dass der VwGH Verfahren verzögert, um sich die Entscheidung durch Erkenntnis zu sparen und stattdessen die Revision als unzulässig zurückweisen zu können. Im vorliegenden Fall ist – ohne irgendwelche Interna zu kennen – nicht einmal ausgeschlossen, dass der Fall schon Mitte des Jahres 2023 entscheidungsreif war und sich durch das AbgÄG 2023 die Zulässigkeitsfrage neu stellte, sodass die gesetzliche Änderung sogar eine weitere Verzögerung verursacht haben könnte.

Zum anderen wirken sich gesetzliche Änderungen wegen des Grundsatzes der Zeitbezogenheit materiellrechtlicher Abgabenvorschriften

im Regelfall erst für künftige Sachverhalte aus.<sup>47</sup> Wenn die alte Rechtslage nach wie vor für frühere Zeiträume maßgebend ist, wird sich seriöserweise kaum begründen lassen, dass der Kreis der von den damaligen Vorschriften potenziell Betroffenen nur mehr klein ist. Angesichts der weitreichenden Möglichkeiten, die abgabenrechtliche Rechtskraft zu durchbrechen, wird eine Zurückweisung von Revisionen, weil nicht „wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird“, erst viele – wobei hier eher an eine zweistellige Zahl zu denken ist – Jahre nach der jeweiligen gesetzlichen Änderung möglich sein.

Dennoch darf nicht übersehen werden: Bei materiellrechtlichen Regelungen sind Inkrafttretensvorschriften – wie im Falle des AbgÄG 2023 jene des § 26c Z 88 KStG – zwar die Ausnahme. Regelungen, die alle offenen Verfahren betreffen, sind aber in diesen Konstellationen rückwirkend auf Sachverhalte anwendbar, die sich bereits ereignet haben. Solche Rückwirkungen sind in manchen Fällen sogar verfassungswidrig,<sup>48</sup> jedenfalls aber rechtspolitisch fragwürdig. Umso bedenklicher ist es, wenn dann gerade den von solchen kritikwürdigen Inkrafttretensvorschriften betroffenen Steuerpflichtigen zusätzlich auch noch der Zugang zum VwGH abgeschnitten wird.

Im Abgabenverfahrensrecht ist eine geänderte Rechtslage überhaupt meist in allen noch offenen Verfahren anzuwenden.<sup>49</sup> Hier könnte die Rechtsprechung zur Revisionszulassung bei Änderung der Rechtslage zu weitgehenden Einschränkungen der Kontrolle von Erkenntnissen des BFG durch den VwGH führen. Ein ganzes Rechtsgebiet läuft damit Gefahr, dass Fälle, in denen die Auslegung von Vorschriften keiner höchstgerichtlichen Überprüfung mehr unterliegen, besonders gehäuft auftreten. Es liegt auf der Hand, dass solche Konsequenzen der vom VwGH angewendeten Formel rechtsstaatlich problematisch sind.

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die vom VwGH verwendete Formel zur Zulässigkeit der Revision bei Änderung der Rechtslage für *nach* Erlassung des Erkenntnisses des BFG erfolgte Änderungen nicht passt: Die Formel verträgt sich nicht mit der anderen Vorgabe des VwGH, wonach die Darlegungslast der Gründe für die Revisionszulassung beim Revisionswerber liegt. In den Fällen, in denen der VwGH diese Vorgabe auch bei *nach* Erlassung des BFG-Erkenntnisses erfolgten Gesetzesänderungen ernst nimmt, führt die Anwendung der Formel zu kafkaesken Konsequenzen und im Ergebnis zur Rechtsverweigerung. In anderen Fällen setzt sich der VwGH – offenbar, um dies zu vermeiden – über seine eigene Vorgabe hinweg, dies aber auf unterschiedliche Weise. Der hier im Mittelpunkt stehende Beschluss vom 17. 1. 2024,

<sup>47</sup> Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 279 Rz 36.

<sup>48</sup> VfSlg 11.869/1988; 14.149/1995; 18.797/2009.

<sup>49</sup> Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 295 Rz 21j.

Ro 2021/13/0019, ist ein Beispiel dafür, dass sogar die Begründung ein und desselben Beschlusses in sich widersprüchlich sein kann: Der VwGHbürdet zunächst dem Revisionswerber die Darlegungslast auf, ignoriert diese Vorgabe aber und prüft einige Absätze später von Amts wegen selbst, ob noch zu erwarten ist, dass eine nennenswerte Anzahl weiterer vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird.

Eine Möglichkeit zur Beseitigung all dieser Widersprüche bestünde darin, in den Konstellationen, in denen sich die Rechtslage *nach* Erlassung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts ändert, die Darlegungslast des Revisionswerbers explizit aufzugeben und stattdessen die amtsweilige Beurteilung der Voraussetzungen für die Revisionszulassung durch den VwGH vorzusehen. Dort, wo dies der VwGH bereits jetzt schon so handhabt, zeigt sich aber, dass der VwGH oft mehr behauptet als begründet, wenn er zum Ergebnis gelangt, dass die Anzahl der noch zu entscheidenden Fälle nicht nennenswert ist. Dies ist für die Rechtsschutzsuchenden auch nicht befriedigend. Eine ernsthafte Begründung ist zugegebenermaßen aufwendig, und gerade in diesen Fällen auch bei größter Sorgfalt oft dennoch mit besonderer Unsicherheit behaftet. Wenn die Zulässigkeitsprüfung so ablaufen soll, dass sie auch für den VwGH ressourcenschonend ist, wäre es daher besser, die Änderungen der Rechtslage nach der Entscheidung durch das Verwaltungsgericht überhaupt von der Anwendung der hier im Mittelpunkt der Überlegungen gestandenen Formel auszunehmen. Die Revision könnte dann in solchen Konstellationen nur aus anderen Gründen versagt, müsste sonst aber zugelassen werden, wie dies eben auch dann der Fall ist, wenn sich die Rechtslage gar nicht geändert hat.

### Auf den Punkt gebracht

Die Zulassung der Revision durch das BFG stellt keineswegs sicher, dass der VwGH darüber mit Erkenntnis entscheiden wird. Der VwGH kann

auch dann die Revision noch zurückweisen. Der Revisionswerber muss daher auch bei einer ordentlichen Revision darlegen, warum die Revision zulässig ist. Dies ist auch dann der Fall, wenn sich die für die Entscheidung des BFG maßgebende Rechtslage mittlerweile geändert hat: Der Revisionswerber hat darzulegen, warum wahrscheinlich ist, dass trotz geänderter Rechtslage noch eine nennenswerte Anzahl von Fällen zu entscheiden sein wird. Erfolgt die Gesetzesänderung erst nach der Einbringung der Revision, ist es dem Revisionswerber aus naheliegenden Gründen gar nicht möglich, dies schon in seiner Revision darzulegen. Oft ahnt er zu diesem Zeitpunkt nicht einmal, dass sich die Rechtslage überhaupt ändern wird. Dennoch verlangt dies der VwGH gelegentlich von ihm. Die Zulässigkeitsprüfung wird damit zur Farce: Sie muss scheitern. Der Beschluss vom 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019, gehört zu jenen Entscheidungen, in denen der VwGH sich – vermutlich aus den gerade erwähnten Gründen – über seine eigene Rechtsprechung hinwegsetzt und die Darlegungslast nicht dem Revisionswerber auferlegt: Der VwGH prüfte die Zulässigkeit von Amts wegen. Das Ergebnis war für den Revisionswerber dennoch negativ. Die vom VwGH dabei gewählten Formulierungen sind aber mehr Behauptung als Begründung. Offenbar fällt die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob die Anzahl noch zu entscheidender Fälle nennenswert ist, bei solchen oft kurz vor der Entscheidung des VwGH erfolgten Rechtsänderungen nicht leicht. Dies zeigte sich auch schon in anderen Beschlüssen des VwGH. Eine klare Differenzierung würde daher verhindern, dass die Zulässigkeitsprüfung in solchen Fällen faktisch zur Rechtsverweigerung wird: Die Änderung der Rechtslage nach Erlassung eines Erkenntnisses eines Verwaltungsgerichts sollte gar kein Zurückweisungsgrund für die Revision sein.

Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus *Staringer* danke ich für die Diskussion, und Herrn Stefan *Pregesbauer*, LL.M. zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

## Update aus der Verwaltungspraxis

### ZustRL-Wartungserlass 2024

**Erlass des BMF vom 26. 3. 2024, 2024-0.234.213, BMF-AV 2024/47.**

Durch diesen Erlass erfolgen die seit der letzten Wartung notwendig gewordenen Anpassungen der Richtlinien zur Zuständigkeit der Finanzämter (ZustRL) aufgrund von gesetzlichen Änderungen durch

- das CESOP-Umsetzungsgesetz 2023, BGBl I 2023/106,
- das Abgabenänderungsgesetz – AbgÄG 2023, BGBl I 2023/110,
- das ORF-Gesetz, BGBl I 2023/112,
- das Bundesgesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsgesetz – MinBestG), BGBl I 2023/187,
- das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 – GemRefG 2023, BGBl I 2023/188,
- das CBAM-Vollzugsgesetz 2023 – CBAM-VG 2023, BGBl I 2023/196,

sowie Klarstellungen und formale Korrekturen.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

# AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis |  
Maria Linzner-Strasser | Claus Staringer  
Martin Vock

**Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!**

Immer auf der sicheren Seite

### **Ihr Update**

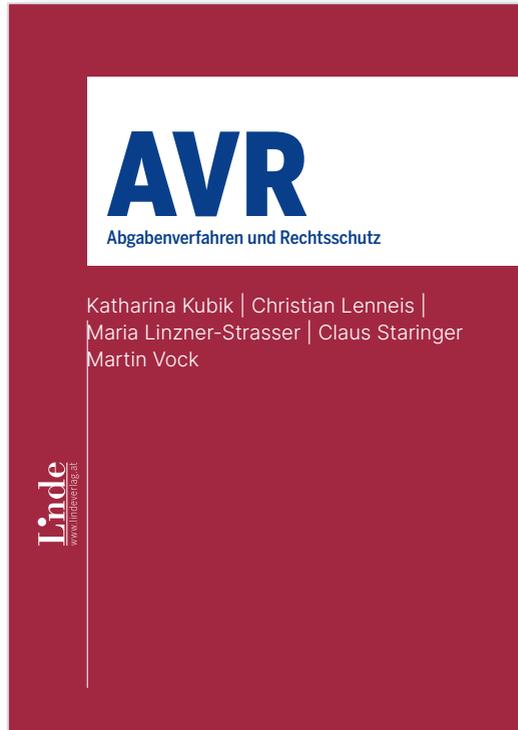
Fundierte, kompakte, kritische Fachinformation

### **Im Fokus**

Schwerpunkthemen und vertiefende Analysen

### **Rechtsprechung & Anmerkungen**

Judikatur zum Abgabenverfahrensrecht



## AVR – Jahresabonnement 2024

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 281,-** (statt € 351,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)