

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Die steuerlichen Neuerungen ab 2017
Neuerungsverbot im Abgabenverfahren?
VfGH bestätigt Verbandsverantwortlichkeitsgesetz

Lohnsteuer

Pendlerpauschale auch bei Werkverkehr
Treibstoffkosten im PKW-Sachbezug?
Update: Highlights aus dem Wartungserlass 2016

Einkommensteuer

Professionelles Event-Marketing abzugsfähig
Neues zu fondsgebundenen Lebensversicherungen

Gemeinsamer Meldestandard

BMF veröffentlicht Richtlinien zum GMSG

Umsatzsteuer

Update: Gesetzgebung, Rechtsprechung

Verfahrensrecht

Empfängerbenennung verfassungswidrig?

- Die Partei kann in ihrem Antrag entscheiden, ob die Kammer der Wirtschaftstreuhänder oder die Rechtsanwaltskammer den Verfahrenshelfer beistellen soll. Wünschen der Partei über die Person des Wirtschaftstreuhänders oder Rechtsanwalts ist im Einvernehmen mit dem namhaft gemachten Vertreter nach Möglichkeit zu entsprechen.
- Die Kosten der Verfahrenshilfe sind vom Bund beiden Kammern durch eine angemessene Pauschalvergütung zu ersetzen.
- Durch die Einbringung eines Antrags auf Verfahrenshilfe beginnt die Einbringungsfrist mit der Zustellung des stattgebenden (an den bestellten Vertreter) oder ablehnenden (an die Partei) Beschlusses des Bundesfinanzgerichts neu zu laufen.

Rechtsschutz

Zur Einführung eines Neuerungsverbots im Abgabenverfahren

Kein probates Mittel gegen Verfahrensverzögerungen

FRANZ ALTHUBER*)



Jüngst haben sich an dieser Stelle *Lochmann/Schwaiger*¹⁾ in einem Beitrag, der sich mit möglichem Aktualisierungsbedarf der BAO beschäftigt, ua für ein Neuerungsverbot ab Ergehen einer Beschwerdeentscheidung bzw bei Außenprüfungen sogar spätestens ab der Schlussbesprechung ausgesprochen. Tatsächlich würde ein solches Neuerungsverbot jedoch zu einem erheblichen Rechtsschutzdefizit führen – der von den Autoren bemühte Vergleich zu den Bestimmungen der ZPO verkennt die grundsätzlichen Unterschiede dieser Verfahrensrechtsordnungen.

1. Allgemeines und Officialmaxime

1.1. Kein Neuerungsverbot im erstinstanzlichen Abgabenverfahren und im Rechtsmittelverfahren

Gemäß § 270 BAO besteht im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot. Ebenso hat die Abgabenbehörde gemäß § 115 Abs 4 BAO – solange keine Entscheidung vorliegt – vorgebrachte Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen. Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge ist daher sowohl im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als auch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen. Die Abgabenbehörde (und aus § 270 Satz 2 BAO auch das BFG) hat sich daher mit einem Vorbringen, das bis zur Bekanntgabe der Entscheidung einlangt, auseinanderzusetzen. Darauf, ob ein solches Vorbringen vor oder nach einer behördlich gesetzten Frist für eine Anfragebeantwortung eingebracht wird, kommt es mangels Präklusionsvorschriften im Abgabenverfahren nicht an.²⁾

Ebenso kann der Abgabepflichtige Tatsachen oder Sachverhaltselemente, über deren Vorliegen bereits Einvernehmen erzielt wurde, bis zum Ergehen der Rechtsmittelentscheidung neuerlich in Streit ziehen.³⁾

*) Dr. Franz Althuber, LL.M. ist Rechtsanwalt und Partner bei einer international tätigen Rechtsanwaltskanzlei in Wien und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Finanzstrafrecht, Managerhaftung sowie Abgabenverfahrensrecht tätig.

1) *Lochmann/Schwaiger*, Ist die BAO noch zeitgemäß? SWK 1/2017, 10.

2) VwGH 19. 9. 2001, 2001/16/0275; 22. 5. 2013, 2009/13/0155; vgl zu all dem auch *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2015) § 270, 750.

3) VwGH 7. 6. 2005, 2001/14/0086.

1.2. Erforschung der materiellen Wahrheit

Die Nichtexistenz eines Neuerungsverbots im erstinstanzlichen Abgabenverfahren sowie im Beschwerdeverfahren ist freilich nicht isoliert, sondern als (logischer) Ausfluss der abgabenrechtlichen Officialmaxime zu sehen.

Die Abgabenbehörde (und auch das BFG) soll – in jede Richtung – die materielle Wahrheit erforschen.⁴⁾ Eine solche objektive Wahrheitsfindung kann nicht erfolgen, wenn der Abgabepflichtige ab einem bestimmten Zeitpunkt seinerseits keine Möglichkeit hat, für ihn günstiges Vorbringen zu erstatten und entsprechende Beweismittel anzubieten. Es wäre daher rechtsstaatlich bedenklich, wenn die Abgabenbehörde gleichsam als Richter in eigener Sache den einem Bescheid zugrunde liegenden (rechtsrelevanten) Sachverhalt feststellt, jedoch der Abgabepflichtige nach Ergehen der Entscheidung (und nach erstmaliger Kenntnis des aus der Sicht der Abgabenbehörde entscheidungsrelevanten Sachverhalts) keine Möglichkeit mehr hätte, allfällige unrichtige Sachverhaltsfeststellungen zu korrigieren. Anders als im Zivilprozessrecht ist dem Abgabepflichtigen nämlich das „*Tatsachensubstrat*“, auf dem eine behördliche Entscheidung basieren wird, nicht unbedingt bekannt. Ein unabhängiger Richter, der nur Feststellungen zu Vorbringen treffen darf, das von einer der Parteien schon im Verfahren erstattet wurde, existiert im Abgabenverfahren nicht. Dementsprechend kann der Abgabepflichtige auch vor der Bescheiderlassung oftmals nicht wissen, welchen Sachverhalt die Abgabenbehörde überhaupt als gegeben annimmt und welche Sachverhaltselemente als entscheidungsrelevant angesehen werden. Wenn die Entscheidungsrelevanz (oder -irrelevanz) von tatsächlichen Vorgängen aber vor der Bescheiderlassung nicht mit Sicherheit evaluiert werden kann, muss dem Abgabepflichtigen zumindest im Rechtsmittelverfahren die Möglichkeit gegeben werden, seinerseits Vorbringen zum Sachverhalt zu erstatten. Neben fehlerhaften Feststellungen des Sachverhalts durch die Abgabenbehörde kann dies auch Fälle betreffen, in denen der Abgabepflichtige überhaupt nicht daran dachte, dass bestimmte Sachverhalte entscheidungsrelevant sein könnten.

2. Abhilfe bei Verfahrensverschleppungsabsicht

Lochmann/Schwaiger begründen ihr Plädoyer für die Einführung eines Neuerungsverbots im Abgabenverfahren ausschließlich damit, dass ein Fehlen desselbigen zu „*gezielten Verfahrensverschleppungen*“ führe und damit ua „*richterliche Ressourcen am BFG vergeudet*“ würden.

Damit übersehen sie aber, dass die BAO hierfür selbst ausreichend Vorsorge schafft.⁵⁾ So normiert etwa § 183 Abs 3 BAO, dass von der Beweisaufnahme abzusehen ist, wenn Beweise in der offenbaren Absicht angeboten werden, das Verfahren zu verschleppen. Über Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind oder die von Gesetzes wegen vermutet werden, muss auch über Antrag einer Partei kein Beweisverfahren abgeführt werden. Weiters ist einem Beweisantrag ua dann nicht stattzugeben, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Ebenso sind nach herrschender Meinung beantragte Erkundungsbeweise im Abgabenverfahren ohne Bedeutung.⁶⁾

3. Zum geforderten Neuerungsverbot ab Vorliegen einer Beschwerdeentscheidung

Lochmann/Schwaiger führen aus, dass „*spätestens mit Ergehen der Beschwerdeentscheidung*“ ein Neuerungsverbot greifen sollte. Da das Rechtsmittelverfahren mit der Beschwerdeentscheidung sowieso rechtskräftig beendet wird, wenn nicht rechtzeitig ein Vorlageantrag iSd § 264 Abs 1 BAO gestellt wird, kann diese Aussage nur so

⁴⁾ Ausführlich schon *Stoll*, BAO (1994) 1289 mwN.

⁵⁾ Vgl auch *Fischerlehner*, Grenzen der Beweiserhebungspflicht des UFS, UFS Journal 2009, 432.

⁶⁾ *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 183 Tz 5 mwN.

gedeutet werden, dass – nach Ansicht von *Lochmann/Schwaiger* – auch bei rechtzeitigem Vorlageantrag ein Neuerungsverbot gelten soll. Obwohl daher die Bescheidbeschwerde gemäß § 264 Abs 3 BAO wieder als unerledigt gilt, soll es dem Beschwerdeführer fortan verwehrt sein, neues Vorbringen zu erstatten und neue Beweise zu beantragen.

Folgt man dieser abzulehnenden Ansicht, so hätte dies unweigerlich zur Folge, dass zwar das BFG in weiterer Folge den Bescheid in jede Richtung abändern, aufheben oder auch einen anderen Sachverhalt als die Abgabenbehörde als erwiesen annehmen kann, der Beschwerdeführer jedoch auf sein ursprüngliches Vorbringen in der Bescheidbeschwerde beschränkt und jeglicher Handhabe beraubt wäre. Selbst einer Verböserung des von ihm angefochtenen Bescheidinhalts würde er machtlos gegenüber stehen. Es versteht sich von selbst, dass dies keine rechtsstaatlich zulässige Vorgangsweise ist.

4. Zum geforderten Neuerungsverbot ab der Schlussbesprechung

Auch die Forderung von *Lochmann/Schwaiger*, dass „bei Außenprüfungen spätestens ab der Schlussbesprechung“ ein Neuerungsverbot zur Anwendung kommen solle, erweist sich bei näherer Betrachtung als rechtsstaatlich bedenklich. Gemäß § 149 BAO ist über das Ergebnis einer Außenprüfung eine Schlussbesprechung abzuhalten und über diese eine Niederschrift aufzunehmen. Die Abhaltung der Schlussbesprechung dient der letztmaligen Gewährung des Parteiengehörs vor der endgültigen Abfassung und Ausfertigung des Prüfungsberichts. Das Gesetz enthält jedoch weder eine nähere Umschreibung des notwendigen Inhalts der Niederschrift, noch existiert ein gesetzlicher Mindestinhalt für den nachfolgenden Prüfungsbericht. Eine allfällige inhaltliche Unrichtigkeit bzw Unvollständigkeit der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung kann auch nicht gesondert angefochten werden. Würde tatsächlich ab der Schlussbesprechung – möglicherweise ohne jegliche Detailkenntnis des Abgabepflichtigen von den entscheidungsrelevanten Sachverhaltsannahmen des Prüfers – ein Neuerungsverbot greifen, so könnte ein nachfolgender Bescheid, der allenfalls bloß auf einen unrichtigen Prüfungsbericht verweist oder auf sonstige Weise erstmals falsche Sachverhaltsannahmen des Prüfers offenbart, nicht mehr sinnvoll bekämpft werden.

i

Auf den Punkt gebracht

Wenngleich – wie auch *Laudacher*⁷⁾ schon detailliert dargestellt hat – in der Praxis zweifelsfrei Fälle der Verfahrensverzögerung durch den Abgabepflichtigen immer wieder vorkommen, ist der von *Lochmann/Schwaiger* als Abhilfe angedachte Weg der Einführung eines Neuerungsverbots – allenfalls gar ab Existenz einer Beschwerdeverentscheidung oder bei Außenprüfungen ab der Schlussbesprechung – kein probates Mittel zur Lösung dieses Problems. Sowohl Niederschriften im Zuge von Schlussbesprechungen als auch Beschwerdeverentscheidungen sind oftmals nicht von großer inhaltlicher Genauigkeit. Allfällige Sachverhaltsfeststellungen in solchen Schriftstücken, die inhaltlich auch keiner Überprüfung unterliegen, sollten daher auch nicht als unverrückbare Tatsachen qualifiziert werden. Wie der VfGH⁸⁾ dargelegt hat, müssen Rechtsschutzeinrichtungen ein Mindestmaß an faktischer Effizienz aufweisen. Mit einer solchen Effizienz wäre es im Beschwerdeverfahren nicht weit her, wenn es dem Abgabepflichtigen im Sinne von *Lochmann/Schwaiger* verwehrt wäre, neues Vorbringen zum Sachverhalt und korrespondierende Beweisanträge zu stellen.

⁷⁾ *Laudacher*, Aspekte der Verfahrensverzögerung durch den Berufungswerber, UFS aktuell 2004, 15.

⁸⁾ VfGH 11. 12. 1986, G 119/86.

SWK-JAHRESABO

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



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App
(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

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

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ☐ ja ☐ nein

Datum/Unterschrift _____

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

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