

auch zur Gänze versagen.⁴² § 289 BAO ist jedoch in seinem systematischen Kontext zu sehen: Er steht unter der Überschrift „Klaglosstellung“, sodass eine Aufhebung nach § 289 BAO nur zulässig sein kann, wenn dadurch eine Klaglosstellung vor dem VwGH oder dem VfGH bewirkt wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Beschwerde oder Revision gegenstandslos wird. Damit hängt es für den hier beschriebenen Beispielsfall davon ab, wer die Revision an den VwGH oder die Beschwerde an den VfGH betrieben hat. War dies der Abgabepflichtige, so ist eine Änderung des Erkenntnisses im hier vorliegenden Fall nach § 289 BAO nicht möglich, weil diese Art der Änderung nicht die Klaglosstellung des Revisionswerbers oder des Beschwerdeführers bewirken würde. Dieser würde durch die hier dargestellte Änderung des Erkenntnisses vielmehr noch stärker beschwert. Wäre die Revisionswerberin oder die Beschwerdeführerin aber die Abgabenbehörde selbst, so würde sie durch die hier beschriebene Änderung des Erkenntnisses klaglos gestellt. Das zuständige Verwaltungsgericht könnte seine Entscheidung nach § 289 BAO revidieren.

Das Recht des Verwaltungsgerichts eine von ihm getroffene Entscheidung einmal innerhalb von fünf Jahren unter den Voraussetzungen des § 289 BAO aufzuheben und damit der Revision vor dem VwGH zunächst zu entziehen und schließlich selbst neuerlich zu entscheiden, unterscheidet sich ganz erheblich von dem der belangten Abgabenbehörde nach § 300 BAO eingeräumten Recht, den angefochtenen Bescheid abzuändern: Das Verwaltungsgericht kann die Aufhebungsentscheidung nach eigenem Ermessen ohne Einbindung der Parteien des Revisionsverfahrens und ohne Einbindung des VwGH treffen. Da das Verwaltungsgericht selbst nicht Partei des Revisionsverfahrens ist, dürfte dieses sehr weit gehende Aufhebungsrecht vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Waffengleichheit nicht unbedenklich sein: Das Instrument der Aufhebung des Erkenntnisses kann sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Abgabepflichtigen verwendet werden. Sowohl die belangte Behörde als auch der Abgabepflichtige als Partei haben keine formelle Möglichkeit, sich an einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts nach § 289 BAO in welcher Form auch immer zu beteiligen. Dieses Recht ist ein weiteres Zeugnis dafür, dass im Abgabenverfahren – und zwar auch im gerichtlichen – dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit ein wesentlich größerer Stellenwert beigemessen wird als im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Inanspruchnahme von § 289 BAO im Ermessen des Verwaltungsgerichts steht und, dass die neuerliche Entscheidung des Verwaltungsgerichts natürlich ihrerseits wiederum mit Revision beim VwGH angefochten werden kann.

42 Eine *reformatio in peius* ist im Abgabenverfahren grundsätzlich nicht verboten.

Die belangte Behörde in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit – Vergleich und Bewertung

Univ.-Prof. Dr. iur. *Franz Merli*/Univ.-Prof. Dr. iur. *Tina Ehrke-Rabel*

I. Die Trennung von Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit

Die Einführung der zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit hat eine lange Geschichte von Zwischenschritten,¹ Irrwegen,² Absichtserklärungen und Entwürfen und wurde von intensiven Diskussionen begleitet.³ Die Finanzgerichtsbarkeit spielte darin aber keine große Rolle,⁴ und meist wurde sie als Teilbereich einer einheitlichen Verwaltungsgerichtsbarkeit verstanden. Auch der Ministerialentwurf vom November 2007⁵ sah noch ein einziges Bundesverwaltungsgericht vor, in dem auch der Unabhängige Finanzsenat

-
- 1 ZB B-VG-Novelle BGBl 1998/685: Einführung der UVS; UFS-Gesetz BGBl I 2006/43.
 - 2 B-VG-Novelle BGBl I 2008/2: Einführung des Asylgerichtshofs.
 - 3 Nachweise zur Entwicklung bis 2004 bei *Merli*, Rechtsschutz neu – die Verwaltungsgerichte, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Der Österreich-Konvent – Zwischenbilanz und Perspektiven (2004) 174 (174 f); für die Entwurfsgeschichte danach siehe die EB zur RV 1618 BlgNR 24. GP, Vorbemerkung. Überblicksdarstellungen bei *Öblinger*, Abschied von den UVS, ZUV 2012, 51; *Steiner*, Das Projekt „zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit“, in Janko/Leeb (Hrsg), Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 1.
 - 4 In der Diskussion bilden Ausnahmen va die von *Holoubek/Lang* herausgegebenen Bände: Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2008); Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013); weiters *Köhler*, Die neue Verwaltungsgerichtsbarkeit (Kärntner Verwaltungsakademie, oJ, 2013); *Kneibls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013); *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) 15 ff.
 - 5 94/ME 23. GP.

aufgehen sollte. Der Ministerialentwurf vom Februar 2010⁶ schlug dagegen das „9+2-Modell“ mit einem eigenen Bundesfinanzgericht vor, und dabei ist es geblieben.

So schreibt denn das B-VG idF der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012⁷ eine Trennung von Bundesverwaltungsgericht und Bundesfinanzgericht vor (Art 129), und, was für eine Regelung auf Verfassungsebene nicht gerade naheliegt, auch die Abtrennung des Verfahrensrechts der Finanzgerichtsbarkeit vom jenem der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit; anders als das allgemeine Verfahrensrecht muss das finanzgerichtliche daher auch nicht einheitlich und in einem besonderen Bundesgesetz geregelt werden (Art 136 Abs 2).

Auf dieser Grundlage teilte sich dann auch die weitere Gesetzgebungsgeschichte: Das Bundeskanzleramt übernahm die Ausarbeitung des VwGVG⁸, und das Finanzministerium konnte relativ ungestört Bestimmungen zum gerichtlichen Verfahren für eine Novellierung der BAO⁹ vorbereiten. Das Gesetzespaket mit dem VwGVG löste 77 Stellungnahmen in der Begutachtung aus, wurde vom Verfassungsausschuss des Nationalrats behandelt, der umfangreiche Änderungen beantragte und eine erläuternde Feststellung traf,¹⁰ und noch im Plenum geändert.¹¹ Das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 mit den BAO-Änderungen erfuhr 29 Stellungnahmen in der Begutachtung und wurde dann vom Finanzausschuss und Plenum des Nationalrats ohne Änderungen durchgewinkt.

Im Ergebnis unterscheiden sich die beiden Verfahrensordnungen beträchtlich. Die Unterschiede betreffen auch und gerade die Stellung und die Befugnisse der belangten Behörde im Bescheidprüfungsverfahren, von der Entscheidung über die aufschiebende Wirkung einer Beschwerde bis zu den Befugnissen der Verwaltungsbehörde nach Abschluss des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

6 129/ME 24.GP.

7 BGBl I 2012/51.

8 Beschlossen als Teil des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsgesetzes 2013, BGBl I 2013/33.

9 Beschlossen als Teil des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 BGBl I 2013/14.

10 AB 2112 BlgNR 24.GP.

11 Parlamentskorrespondenz Nr. 50 vom 30.01.2013.

II. Unterschiedliche Befugnisse der belangten Behörden im allgemeinen und im abgabenrechtlichen Bescheidprüfungsverfahren der Verwaltungsgerichte

A. Entscheidung über die aufschiebende Wirkung

Eine zulässige Bescheidbeschwerde vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten hat regelmäßig aufschiebende Wirkung; die Behörde kann sie aber unter bestimmten Umständen ausschließen (§ 13 Abs 1 und 2 VwGVG). Im finanzgerichtlichen Verfahren ist dies genau umgekehrt: Bescheidbeschwerden entfalten keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Die aufschiebende Wirkung ist aber auf Antrag im Wege einer Aussetzung der Einhebung zuzuerkennen. Der Antrag darf nur abgelehnt werden, wenn die Beschwerde nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint oder soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er vom Anbringen des Abgabepflichtigen nicht abweicht oder, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs 2 BAO). Eine andere Form der aufschiebenden Wirkung als die Aussetzung der Abgabeneinhebung ist in der BAO nicht vorgesehen.¹²

Der Grund für die unterschiedliche Regelung der aufschiebenden Wirkung im allgemeinen Verwaltungsverfahren und im Abgabenverfahren dürfte in jenem Erkenntnis des VfGH gelegen sein, das die Einführung von § 212a im Jahr 1987 bewirkt hat: Darin hat der VfGH erkannt, dass bei der Frage der Zuerkennung aufschiebender Wirkung als für die Wahrung der faktischen Effizienz des Rechtsschutzsystems notwendige Begleitmaßnahme bei Rechtsbehelfen das Interesse der Gebietskörperschaften an regelmäßig fließenden Einnahmen gebührend zu berücksichtigen sei. Die Interessensposition des Abgabenschuldners müsse demgegenüber Einschränkungen in Kauf nehmen.¹³ Hinzu kommt, dass die Zahlung von Geld rückgängig gemacht werden kann und damit regelmäßig keine unverhältnismäßigen Nachteile für die Abgabepflichtigen verbunden sind, während dies für die Erfüllung sonstiger verwaltungsrechtlicher Verpflichtungen und die Ausübung von erteilten Berechtigungen oft nicht zutrifft.

12 Vgl dazu *Keppert*, Europarecht und nationaler vorläufiger Rechtsschutz, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), *Steuern in Österreich, Gestern – Heute – Morgen*, FS Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1998) 194 ff; *Ehrke-Rabel*, *Gemeinschaftsrecht und Abgabenverfahren* (2006) 371 ff.

13 VfSlg 11.196/1986.

B. Vorverfahren

Im allgemeinen wie im abgabenrechtlichen Verwaltungsgerichtsverfahren ist die belangte Behörde zunächst zentrale Ansprechstelle¹⁴ für die erste Verfahrensphase, die bis zur Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht reicht: Die Beschwerde ist bei der Behörde einzubringen (§ 12 VwGVG; § 249 Abs 1 BAO). Im allgemeinen Verwaltungsverfahren hat die Behörde die Beschwerde den anderen Parteien mitzuteilen, wenn sie neue Tatsachen oder Beweise enthält (§ 10 VwGVG), und bei der Behörde sind auch allfällige Gegenäußerungen einzubringen (§ 12 VwGVG). Im Abgabeverfahren hält die BAO nur fest, dass, wer einer Bescheidbeschwerde beigetreten ist, die gleichen Rechte geltend machen kann, die dem Beschwerdeführer zustehen (§ 257 BAO). Daraus ergibt sich uE für das Mehrparteienverfahren in Abgabensachen, dass die Abgabenbehörde die anderen Parteien über Vorbringen von einer Partei zu informieren hat. Eine § 10 VwGVG vergleichbare Rechtsgrundlage besteht für das Abgabeverfahren jedoch nicht. Dasselbe gilt hinsichtlich der Gegenäußerungen iSd § 12 VwGVG. Auch diesbezüglich trifft die BAO keine ausdrückliche Anordnung. Gegenäußerungen dürften im Mehrparteienverfahren in Abgabensachen auch nicht in Betracht kommen, da sämtliche Parteien – so es überhaupt mehrere Parteien betreffend einen Abgabenbescheid gibt – gemeinsam (gesamtschuldnerische) Abgabenschuldner oder zumindest Abgabenschuldner und Haftungspflichtige sind. Dass ergänzende Schriftsätze zur Beschwerde in Abgabensachen zunächst bei der Abgabenbehörde einzubringen sind, ergibt sich aus der Ausgestaltung des Beschwerdeverfahrens: Nach § 270 BAO besteht kein Neuerungsverbot im abgabenrechtlichen Rechtsschutzverfahren. Danach sind die Abgabenbehörden verpflichtet, ergänzende Vorbringen zu berücksichtigen. Nach § 264 Abs 6 BAO ist der Beschwerdeführer ab der Vorlage seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht verpflichtet, das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen. Trifft die Behörde eine Beschwerdevorentscheidung, ist auch der Vorlageantrag bei ihr einzubringen, und wenn er unzulässig ist, hat die Behörde ihn zurückzuweisen (§ 15 VwGVG; § 264 Abs 1 lit e iVm § 260 Abs 1 BAO).¹⁵ Im Weiteren unterscheiden sich die behördlichen Funktionen aber grundlegend.

14 *Larcher*, Das Verfahren vor dem LVG, ZUV 2013, 8 (10).

15 Vgl dazu im Detail *Ritz/Koran* (FN 4) 216 f; *Kneibs/Urtz* (FN 4) Rz 271 ff; *Fellner/Peperkorn*, in Ehrke-Rabel (Hrsg), Das Rechtsschutzverfahren in Abgabensachen (2013), Tz II/77.

Das Vorverfahren im allgemeinen Verwaltungsrecht soll der Verwaltungsbehörde die Möglichkeit geben, den Bescheid im Lichte der Beschwerde noch einmal zu überprüfen und, falls nötig, zu ändern oder die Beschwerde mit ergänzender Begründung abzuweisen.¹⁶ § 14 Abs 1 VwGVG sieht dafür eine kurze Frist von zwei Monaten vor. Allerdings liegt es nach § 14 Abs 2 VwGVG im Ermessen der Verwaltungsbehörde, das Vorverfahren überhaupt durchzuführen. Sie kann die Beschwerde auch ohne Erlassung einer Vorentscheidung dem Verwaltungsgericht vorlegen, etwa dann, wenn ohnehin mit einem Vorlageantrag zu rechnen wäre, eine Vorentscheidung das Verfahren also nur verlängern würde.¹⁷

Anders im Abgabungsverfahren: Die Abgabenbehörde ist verpflichtet, ein Vorverfahren (das von der BAO nicht als solches bezeichnet wird) durchzuführen. Nach § 262 BAO ist über die Bescheidbeschwerde nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat, mit Beschwerdeentscheidung abzusprechen. Eine Beschwerdeentscheidung hat nur unter den Voraussetzungen des § 262 Abs 2 BAO zu unterbleiben: Das ist dann der Fall, wenn in der Bescheidbeschwerde der Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gestellt worden ist *und* wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Selbst wenn der Beschwerdeführer die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung ablehnt, hat es die Abgabenbehörde also in der Hand, diese Ablehnung ins Leere laufen zu lassen, indem sie nicht vorlegt. Dann bleibt sie auch zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verpflichtet. Anders als im allgemeinen Verwaltungsverfahren sieht die BAO außerdem für die Erlassung der Beschwerdeentscheidung keine besondere Frist vor. Da es sich bei einer Bescheidbeschwerde um ein Anbringen iSv § 85 BAO handelt, hat die Abgabenbehörde die Beschwerdeentscheidung ohne unnötigen Aufschub zu erlassen (§ 85a BAO). Aus den Bestimmungen über die Säumnisbeschwerde (§§ 284 ff BAO) ergibt sich, dass die Abgabenbehörde innerhalb von sechs Monaten ab Einlangen der Bescheidbeschwerde zu entscheiden hat.

Verglichen mit dem allgemeinen Verwaltungsverfahren bietet das Vorverfahren in Abgabensachen daher die Möglichkeit, den dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Sachverhalt noch einmal einer gründlichen Würdigung sowohl auf tatsächlicher als auch auf rechtlicher Ebene zu unterziehen. Im allgemeinen Verwaltungsverfahren soll das Vorverfahren hin-

16 RV 2009 BlgNR 24. GP, 5.

17 *Hochhold/Neudorfer*, Das verwaltungsgerichtliche Vorverfahren nach dem VwGVG, ÖJZ 2013, 901 (902).

gegen dazu dienen, grobe Beurteilungsfehler zu berichtigen oder die Begründung zu ergänzen; angesichts der kurzen Frist, die der Behörde zur Fällung einer Beschwerdevorentscheidung eingeräumt ist, dürfte der Gesetzgeber davon ausgegangen sein, dass sich die Behörde regelmäßig bereits vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides intensiv mit dem zugrundeliegenden Sachverhalt auseinandergesetzt hat und dass daher die Sachverhaltsermittlungen keiner weiteren Ergänzungen bedürfen. Dass dies im Abgabenverfahren anders ist, zeigt nicht nur das Gesetz, sondern bestätigt auch die Realität: Steuerklärungen sind durchwegs – soweit dem Steuerpflichtigen zumutbar – über vorgefertigte Formulare auf elektronischem Weg einzubringen.¹⁸ Ein Blick auf die Steuererklärungsformulare¹⁹ zeigt, dass diese keine Sachverhaltsdarstellung beinhalten. Sie sind vielmehr das Ergebnis der Subsumtion des verwirklichten Sachverhaltes unter die einschlägigen Steuerrechtsnormen, indem das zahlenmäßige Ergebnis dieses Subsumtionsvorganges in der Steuererklärung abgebildet wird.²⁰ Sachverhaltselemente sind nur den Beilagen zu den Steuererklärungen zu entnehmen, die ebenfalls als ausgefüllte Formulare und damit zahlenmäßige Darstellungen in allgemein bezeichneten Sachverhaltsfeldern (zB „Reisekosten“, „Aufwendungen für Investitionsgüter“, „Fremdlöhne“) an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Dem Begehren nach ausschließlich elektronischem Datenverkehr entsprechend erhält die Finanzverwaltung in der Mehrzahl der Veranlagungsfälle also keine Sachverhaltsdarstellungen mehr, sondern nur die Abbildung ihrer Folgen im Wege eines ausgefüllten Formulars. Das erleichtert freilich die Ausfertigung eines Abgabenbescheides: Gut sortierte und in Zahlen abgebildete Informationen, denen die Subsumtion unter ein Normengefüge bereits vorausgegangen ist, lassen sich ohne große geistige Arbeit eines Menschen in einen förmlichen Rechtsakt gießen, der letztendlich wieder nur der zahlenmäßige Ausdruck des Subsumtionsvorganges mit der regelmäßigen Konsequenz einer Zahlungsverpflichtung des Bescheidadressaten ist. Daher erfolgen in der Besteuerungspraxis Veranlagungen zunächst grundsätzlich erklärungskonform.

Eine Überprüfung des der Besteuerung zugrundeliegenden Sachverhalts und damit die Erfüllung der nach § 115 BAO der Abgabenbehörde auferlegten Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit und zur Sicherung der

18 § 86a iVm § 134 Abs 1 BAO und FinanzOnlineV, BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2012/373.

19 Die gängigen Steuererklärungsformulare stehen auf der Homepage des BMF zum Download zur Verfügung (bmf.gv.at/formulare).

20 Vgl dazu schon *Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in *Leitner/Zitta* (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem Finanzstrafgesetz (2001) 21 (38f).

Gleichmäßigkeit der Besteuerung²¹ finden im Regelfall erst nach Erlassung des Veranlagungsbescheides statt.²² Dafür bietet die BAO über diverse Nachforschungsrechte und damit verbundene Befugnisse, einen erlassenen Bescheid von Amts wegen zu berichtigen, reichhaltige Möglichkeiten. Die automationsunterstützte Bescheidausfertigung und die damit einhergehende fehlende Vorab-Prüfung des in der Abgabenerklärung abgebildeten Sachverhaltes dürften es für den Fall einer Bescheidbeschwerde erforderlich machen, der Abgabenbehörde die Möglichkeit weiterer Ermittlungen und vor allem ausreichend Zeit zur Vornahme solcher Ermittlungen zu bieten.

Mit der regelmäßig erst nachträglichen genaueren Sachverhaltskontrolle durch die Abgabenbehörden hängt auch ein weiterer Unterschied zusammen: Während der Gegenstand der Vorentscheidung im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren dadurch beschränkt ist, dass die Behörde, abgesehen von der amtswegigen Wahrnehmung von Unzuständigkeit, „auf Grund der Beschwerde“ zu entscheiden hat (§ 14 Abs 2 iVm § 27 VwGVG), behält die Abgabenbehörde die vollständige Herrschaft über den angefochtenen Bescheid. Die Abgabenbehörde ist in ihren Ermittlungen nicht an den Beschwerdepunkt oder das Beschwerdevorbringen gebunden, sie kann den Bescheid auch zu Lasten des Beschwerdeführers nach jeder Richtung verändern. Außerdem kann sie anstelle einer Beschwerdeentscheidung auch mittels Aufhebung, Änderung oder Ergänzung des angefochtenen Bescheides nach Maßgabe der §§ 293 ff BAO vorgehen. Erhebt ein Abgabepflichtiger gegen einen Abgabenbescheid Beschwerde, setzt er sich somit der Chance und dem Risiko aus, dass sein Fall erstmals von der Behörde aus der Nähe betrachtet wird.

Der Unterschied, den das VwGVG und die BAO in der Ausgestaltung des Vorverfahrens machen, kann also durch die unterschiedliche Praxis der Bescheiderlassung erklärt werden. Die Rechtsprechung der Höchstgerichte hat Unterschiede dieser Art bisher auch hingegenommen: Wengleich die Bundesabgabenordnung nach ihrer Systematik – wie das AVG – davon ausgeht, dass der Sachverhalt zunächst vom Amts wegen zu ermitteln ist und der Bescheid erst danach zu erlassen ist, hegt der VwGH ganz offenkundig gegen die ganz anders laufende Praxis der nachträglichen Erforschung des Sachverhaltes keine Bedenken.²³ Der VfGH hat bereits im Jahr 1965 aner-

21 Vgl dazu im Detail *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1273 f.

22 Vgl *Rombold*, § 299 BAO als kleine Schwester der „Abgabenfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“, SWK 2005, 910.

23 VwGH 7. 7 2011, 2011/15/0060, ÖStZB 2012/201, 383; krit *Gunacker-Slawitsch*, Auskunftspflicht als Grundlage für die „Nachbescheidkontrolle“? RdW 2011, 699.

kannt, dass das Abgabeverfahren als ein Massenverfahren besonderen Gesetzmäßigkeiten folgen dürfe, und an der damaligen Version des § 299 BAO keinen Anstoß genommen.²⁴ Akzeptiert man die Unterschiede in der praktischen Handhabung des Abgabeverfahrens auf der einen und des allgemeinen Verwaltungsverfahrens auf der anderen Seite, so ist die unterschiedliche Ausgestaltung des Vorverfahrens bei Bescheidbeschwerden auch gerechtfertigt und nachvollziehbar.

C. Widerspruch gegen meritorische Entscheidungen des Verwaltungsgerichts

Außerhalb des Verwaltungsstrafrechts entscheidet das Verwaltungsgericht nach § 28 Abs 2 VwGVG nicht immer, aber regelmäßig in der Sache, nämlich, wie schon in Art 130 Abs 4 B-VG normiert, „wenn der maßgebliche Sachverhalt feststeht“ oder „die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kosteneinsparung verbunden ist“, nach § 28 Abs 3 VwGVG grundsätzlich aber auch sonst.

In diesem Fall kann jedoch die Verwaltungsbehörde bei Vorlage der Beschwerde einer meritorischen Entscheidung des Verwaltungsgerichts „unter Bedachtnahme auf die wesentliche Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens“ widersprechen. Das Widerspruchsrecht nach § 28 Abs 3 VwGVG ist in seinen Voraussetzungen und Wirkungen ebenso unklar wie jenes nach der Vorgängerbestimmung des § 67h Abs 1 AVG.²⁵ In der Praxis spielte das Widerspruchsrecht bisher keine Rolle, und das könnte auch in Hinkunft so sein, zumal nicht einmal mehr recht erkennbar ist, warum es ausgeübt werden sollte. Zum Schutz verwaltungsbehördlichen Ermessens vor gerichtlicher Korrektur scheint ein Widerspruch nämlich (anders als nach § 67h AVG) entweder nutzlos oder überflüssig: Auch wenn die Behör-

24 VfSlg 4986/1965. § 299 BAO in der damals geltenden Fassung entsprach materiell dem heute geltenden § 299 BAO. Zuständig zur Aufhebung war aber die Oberbehörde und nicht die Abgabenbehörde, die den Bescheid selbst erlassen hatte. Auch die Frist für die Berichtigung nach § 299 BAO entsprach in der 1965 geltenden Fassung des § 302 BAO der heute maßgeblichen Frist von einem Jahr.

25 ZB Köhler (FN 4) 38 ff; *Storr*, Das Verfahrensrecht für die zukünftigen Verwaltungsgerichte, ZfV 2012, 911 (915); *Fuchs*, in Fister/Fuchs/Sachs, Das neue Verwaltungsgerichtsverfahren (2013) § 28 VwGVG Anm 10 mwN (Erläuterungen in Anm 9, 13, 15). Interpretationsversuche ebd, weiters *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in Holoubek/Lang, Verwaltungsgerichtsbarkeit (FN 4) 127 (134 ff); *Martschin/Schmid*, in Eder/Martschin/Schmid, Das Verfahrensrecht der Verwaltungsgerichte (2013) § 28 VwGVG Anm 20 f.

de Widerspruch einlegt, kann das Verwaltungsgericht eigenes Ermessen üben und in der Sache entscheiden, wenn der Sachverhalt klar ist oder seine Feststellung durch das Verwaltungsgericht das Verfahren beschleunigt oder verbilligt, denn dann ist das Widerspruchsrecht des § 28 Abs 3 VwGVG nach dem Einleitungshalbsatz dieser Bestimmung gar nicht anwendbar;²⁶ ein trotzdem eingelegter Widerspruch wäre unbeachtlich,²⁷ denn ein rechtswidriger behördlicher Widerspruch kann kein bindender und unüberprüfbarer Akt sein, der die Sachzuständigkeit der Verwaltungsgerichte aushebelt. Liegen dagegen die Voraussetzungen für diese Sachzuständigkeit nicht vor, muss sich das Gericht nach § 28 Abs 4 VwGVG in Ermessensfällen auch dann auf die Kassation beschränken, wenn die Behörde keinen Widerspruch einlegt. Doch auch wenn man letzteres anders sehen wollte,²⁸ bliebe nur ein ganz kleiner Bereich für einen wirksamen Widerspruch.

Wirkung kann ein Widerspruch nämlich nur dort entfalten, wo das Gericht nicht von vornherein auf eine Sachentscheidung festgelegt ist. Das sind jene Situationen, in denen der Sachverhalt nicht feststeht und auch nicht schneller oder billiger gerichtlich festgestellt werden kann, in denen also ergänzende Ermittlungen in erheblichem Umfang erforderlich sind. Ermittlungen müssen ergänzt werden, wenn die Behörde notwendige Ermittlungen

26 § 28 VwGVG geht also wie ein Teil der Lehre – zB *Pöschl*, Parteistellung und Stellung der belangten Behörde im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten erster Instanz, in *Holoubek/Lang*, Schaffung (FN 4) 267 (282 FN 71); *Leeb*, Das Verfahrensrecht der (allgemeinen) Verwaltungsgerichte unter besonderer Berücksichtigung ihrer Kognitionsbefugnis, in *Janko/Leeb* (FN 3) 85 (106 f, 113); *Thienel*, Neuordnung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (2013) 30 f – davon aus, dass bei rechtswidrigen Bescheiden die Sachentscheidungspflicht nach Art 130 Abs 4 B-VG das Verbot gerichtlicher Ermessensübung nach Art 130 Abs 3 B-VG entfallen lässt. Deutete man die Verfassungsrechtslage umgekehrt so, dass die Beschränkung der Ermessenskontrolle nach Abs 3 in Ermessensfällen eine Ausnahme die Sachentscheidungspflicht nach Abs 4 nach sich zieht – idS anscheinend *Storr* (FN 25); *Köhler* (FN 4) 39 –, wäre ein Widerspruchsrecht zum Schutz des Ermessens erst recht überflüssig, § 28 Abs 4 VwGVG aber verfassungswidrig, soweit er Fälle nach § 28 Abs 2 vom Verbot der Sachentscheidung ausnimmt.

27 Vgl *Grabenwarter/Fister*, Verwaltungsverfahrenrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit⁴ (2013) 233 für einen ähnlichen Fall.

28 Zu einem anderen Ergebnis gelangt man nur, wenn man die Sachentscheidungspflicht mangels Widerspruchs nach § 28 Abs 3 VwGVG (wie jene des Abs 2) der Beschränkung auf Kassation in Ermessenssachen nach § 28 Abs 4 VwGVG vorgehen lässt; so anscheinend *Martschin/Schmid* (FN 25) § 28 VwGVG Anm 20 f. Aber anders als zugunsten von Abs 2 enthält Abs 4 keinen Vorbehalt zugunsten von Abs 3; Abs 3 ist auch nicht *lex specialis* zu Abs 4; und Abs 4 wäre in dieser Lesart überflüssig, weil sich der Ermessenschutz dann ohnehin allein aus Abs 3 ergeben würde.

gen unterlassen hat. Hat die Behörde notwendige Ermittlungen unterlassen, darf das Gericht den Fall nach § 28 Abs 4 VwGVG zurückverweisen. Wenn immer somit die Voraussetzungen des § 28 Abs 2 VwGVG nicht vorliegen, stellt es § 28 Abs 3 VwGVG eine Sachentscheidung in das Ermessen des Gerichts. Geht man weiters davon aus, dass dieses Ermessen ebenfalls im Sinne von Raschheit und Kostenersparnis zu üben ist, muss das Gericht unabhängig von einem behördlichen Widerspruch zurückverweisen, wenn die Sache durch die Behörde schneller oder billiger erledigt werden kann. Damit bleiben für eine Steuerung durch einen Widerspruch nur jene Fälle, in denen eine Erledigung durch Gericht oder Behörde keinen Unterschied machen.

Im Ergebnis entfällt mit dem Ermessenschutz das einzig erkennbare starke Motiv für die Ausübung des Widerspruchsrechts entweder ganz oder doch weitgehend. Dass die Behörde es nur nutzt, um Verzögerungen durch verwaltungsgerichtliche Überkompliziertheit zu vermeiden, scheint dagegen wenig wahrscheinlich.

Im finanzgerichtlichen Verfahren findet sich keine vergleichbare Widerspruchsbefugnis der Verwaltungsbehörde. Auch Bedenken gegen die Ausübung von Verwaltungsermessen durch die Verwaltungsgerichte bestehen hier nicht – im Gegenteil: Art 130 Abs 3 B-VG ermächtigt das Verwaltungsgericht in Abgabensachen ausdrücklich zur vollen Ermessenskontrolle²⁹ und ermöglicht damit auch durchgehend Entscheidungen in der Sache. Die Entscheidung in der Sache ist nach der Intention des Gesetzgebers auch hier der Regelfall: Nach § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht in Abgabensachen – außer in den Fällen des § 278 BAO – immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Erklären lässt sich diese Abweichung vom allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren wieder durch die Besteuerungspraxis, wonach – wie schon erwähnt – ein Großteil der Steuererklärungen automationsunterstützt eingebracht und auch die Bescheide ohne umfassende Prüfung automationsunterstützt ausgefertigt werden. Eine Aufhebung mit Beschluss kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn die Beschwerde entweder unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht wurde oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist (§ 278 Abs 1 BAO). Eine Aufhebung unter Zurückverweisung ist nur dann zulässig, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein

29 Beim Wort genommen, ordnet die Bestimmung allerdings an, dass im Zuständigkeitsbereich des Bundesverwaltungsgerichts für Finanzen Rechtswidrigkeit vorliegt, wenn die Verwaltungsbehörde ihr Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt hat, aber immer muss man den Wortlaut nicht ernst nehmen: *Thienel* (FN 26) 88 FN 86.

anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, und wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.³⁰

D. Parteirechte im verwaltungsgerichtlichen Verfahren

Mit der Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht endet die Herrschaft der Verwaltungsbehörde über das Verfahren. Sie ist nunmehr als „belangte“ Behörde grundsätzlich nur mehr Partei eines vom Gericht geleiteten Verfahrens (§ 18 VwGVG; § 265 Abs 5 BAO).³¹ Als solche kann sie im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren durch die zuständige oberste Behörde abgelöst werden (§ 19 VwGVG iVm Materienrecht). Die eintretende Behörde hat dann als Partei dieselben Rechte wie die belangte Behörde;³² weitere Befugnisse³³ folgen aus ihrer Stellung als Oberbehörde iSd § 68 AVG; diese sind aber nicht vom Verfahrenseintritt abhängig. Die BAO kennt dagegen kein solches Eintrittsrecht.

Im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren hat die belangte Behörde dieselben Rechte und Pflichten wie andere Parteien, von der Akten Einsicht bis zur Revisions einlegung; auch die Mitwirkungspflichten „normaler“ Parteien lassen sich, wenn man sie richtig versteht,³⁴ auf die belangte Behörde erstrecken.³⁵ Unterschiede gibt es bei der Kostentragung und beim Kostenersatz, und eine indirekte Privilegierung kann sich aus der Heranziehung von Amtssachverständigen durch das Gericht ergeben:

Für Sachverständige als Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Verfahren enthält das VwGVG keine eigene Regelung. Nach § 17 VwGVG sind daher die Bestimmungen des AVG und des Materienrechts sinngemäß anzuwenden. § 52 AVG sieht primär die Beiziehung von „der Behörde beigegebenen oder zur Verfügung stehenden amtlichen Sachverständigen (Amtssachverständige[n])“ vor. Da (und so lange) die Verwaltungsgerichte keine eigenen („beigegebenen“) Sachverständigen haben, müssen sie auf jene zurückgreifen, die ihnen „zur Verfügung stehen“. Welche das hier sind, ist gar

30 Vgl dazu im Detail *Gumacker-Slawitsch*, in Ehrke-Rabel (FN 15) Rz III/97 ff; *Ritz/Koran* (FN 4) 241 f.

31 Siehe die Beiträge von *Maier* und *Raab*, in diesem Band.

32 *Martschin/Schmid* (FN 25) § 18 VwGVG Anm 14.

33 Diskutiert bei *Storr* (FN 25) 913.

34 *Wiederin*, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabeverfahrens (2006) 125.

35 Skeptisch *Jantscher*, in diesem Band, der das aber für verfassungsrechtlich problematisch erachtet.

nicht so leicht zu sagen, weil die gängige Auffassung auf die Zugehörigkeit zu einer Ober- oder Unterbehörde der entscheidenden Behörde abstellt,³⁶ ein Verwaltungsgericht aber keine solche hat. Damit bleibt die Zugehörigkeit zu einer anderen Behörde desselben Rechtsträgers (Bund oder Land) oder desselben Vollzugsbereichs. Weil das zwei unterschiedliche Lösungen sind und sich das „zur Verfügung Stehen“ überhaupt allenfalls innerhalb der Verwaltung, nicht aber auch für die Gerichtsbarkeit von selbst versteht, wurde es gesetzlich klargestellt.³⁷ Beide Lösungen, das Anknüpfen an den Vollzugsbereich wie an den Dienstgeber, kommen vor, und beide bereiten Probleme; dazu unten III.

Im finanzgerichtlichen Verfahren haben beide Parteien grundsätzlich auch dieselben Rechte und Pflichten,³⁸ doch fällt auf, dass die belangte Behörde keine mündliche Verhandlung beantragen kann: Nach § 274 Abs 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Einzelrichter bzw der Senatsvorsitzende für erforderlich hält (§ 274 Abs 1 Z 2 und § 274 Abs 2 Z 1 BAO) oder ein Mitglied des Senats beantragt (§ 274 Abs 2 Z 2 BAO). Da eine Beschwerde und ein Vorlageantrag nur vom Bescheidadressaten gestellt werden können und eine Beitrittserklärung nur von anderen von der Bescheidwirkung betroffenen Personen gemacht werden kann, steht der Abgabenbehörde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung nicht offen. Dasselbe gilt für den Antrag auf Senatsentscheidung (§ 272 Abs 2 BAO).

Was die Sachverständigen betrifft, so gelten – ungeachtet der geringen praktischen Bedeutung von Sachverständigen in Abgabenrechtssachen – im behördlichen Abgabenverfahren dieselben Bestimmungen wie im gerichtli-

36 *Hengstschläger/Leeb*, AVG II (2005) § 52 Rz 26 mwN.

37 ZB § 14 BVwGG: „Dem Bundesverwaltungsgericht stehen in den Fällen des Art. 131 Abs. 2 erster Satz und Abs. 4 Z 2 [B-VG] die im Bereich der Vollziehung des Bundes tätigen Amtssachverständigen zur Verfügung.“ Dazu die EB zur RV 2008 BlgNR 24.GP, 4: „Es soll klargestellt werden, dass vom Bundesverwaltungsgericht Amtssachverständige innerhalb desselben Vollziehungsbereiches herangezogen werden dürfen. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit der Beiziehung von sonstigen Amtssachverständigen gemäß Art. 22 B-VG im Wege der Amtshilfe und gemäß den Verfahrensvorschriften. Sieht ein Bundesgesetz gemäß Art. 131 Abs. 4 Z 2 B-VG eine Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichtes vor, so stehen dem Bundesverwaltungsgericht auch jene Sachverständigen zur Verfügung, die dem Verwaltungsgericht eines Landes zur Verfügung stehen würden.“ § 31 Stmk LVwGG: „Dem Landesverwaltungsgericht stehen die bei den Dienststellen des Landes tätigen Amtssachverständigen zur Verfügung.“ S auch § 40 Abs 6 UVP-G.

38 Vgl dazu *Gunacker-Slawitsch* (FN 30) Tz III/28 f.

chen Verfahren: Es sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen (§ 177 Abs 1 BAO und § 269 Abs 1 iVm § 177 Abs 1 BAO). Andere geeignete Personen kann die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht ausnahmsweise als Sachverständige heranziehen, „wenn es mit Rücksicht auf die Besonderheit des Falles geboten erscheint“ (§ 177 Abs 2 BAO und § 269 Abs 1 iVm § 177 Abs 2 BAO). Die Beiziehung sog „Amtssachverständige“ kommt daher im Abgabenverfahren nur in begründeten Ausnahmefällen in Betracht.

E. Besondere Pflichten der Behörde im gerichtlichen Verfahren

Eine besondere, über die für alle Parteien geltenden Mitwirkungspflichten hinausgehende Pflicht der belangten Behörde zur Wahrnehmung ihrer Parteirechte und zur Verteidigung der öffentlichen Interessen im gerichtlichen Verfahren gibt es nicht. Die Verwaltungsbehörde hat ihren Standpunkt im angefochtenen Bescheid oder spätestens in der Beschwerdeentscheidung ohnehin schon deutlich gemacht. Für weitere Pflichten besteht keine Notwendigkeit, weil im gerichtlichen Verfahren der Untersuchungsgrundsatz herrscht und das Verwaltungsgericht auch alle öffentlichen Interessen, die für seine Entscheidung eine Rolle spielen, amtswegig zu berücksichtigen hat.³⁹ Nur für das Verwaltungsstrafverfahren muss anderes gelten, wenn man den Anklagegrundsatz ernst nimmt.⁴⁰

Allerdings kann die belangte Abgabenbehörde nach § 269 BAO vom Bundesfinanzgericht mit ergänzenden Ermittlungen beauftragt werden. Explizite Beschränkungen dafür sind dafür nicht vorgesehen, und auch der Unmittelbarkeitsgrundsatz findet sich nicht im Gesetz.⁴¹

Die allgemeinen Verwaltungsgerichte können ebenfalls mittelbare Ermittlungen durchführen lassen,⁴² wohl auch durch die belangte Behörde, doch nur soweit die Pflicht zur Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung und die Beschränkung auf das in der Verhandlung vorgekommene Beweismaterial⁴³ dem nicht entgegenstehen.

Die Möglichkeit, eine der Verfahrensparteien mit ergänzenden Ermittlungen zu betrauen, wirft verfassungsrechtliche Fragen auf, lässt sich bei richtiger Handhabung aber rechtfertigen; siehe III.

39 § 269 Abs 1 BAO, § 25 Abs 5 VwGVG.

40 Dazu *Jantscher*, in diesem Band.

41 Nach § 275 Abs 2 BAO ist in der mündlichen Verhandlung lediglich über die Ergebnisse etwa bereits durchgeführter Beweisaufnahmen zu berichten.

42 § 17 VwGVG iVm § 55 AVG; § 38 VwGVG iVm § 24 VStG iVm § 55 AVG.

43 § 25 Abs 5–7, §§ 46, 48 VwGVG.

F. Behördliche Gestaltungsbefugnisse während des gerichtlichen Verfahrens

Ein bedeutender Unterschied zwischen allgemeinem und abgabenrechtlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahren zeigt sich, wenn man nach den Möglichkeiten fragt, die der belangten Behörde während des laufenden gerichtlichen Verfahrens verbleiben, um den angefochtenen Bescheid aufzuheben oder zu ändern und zu einer Einigung mit dem Beschwerdeführer zu gelangen.

In Abgabensachen verliert die belangte Behörde mit der Vorlage an das Gericht die Verfahrensherrschaft vollständig, indem sie den angefochtenen Bescheid bei sonstiger Nichtigkeit ohne die durch § 300 vorgesehene Zustimmung des Verwaltungsgerichts einerseits und des Beschwerdeführers andererseits weder abändern noch aufheben darf.⁴⁴ Die Abgabenbehörde findet sich damit in diesem Punkt in einer mit dem Beschwerdeführer vergleichbaren Position: Es obliegt ausschließlich dem Verwaltungsgericht, über die Beschwerde zu entscheiden. Dessen Kognitions- und Entscheidungsbefugnis ist dafür umfassend: Das Gericht hat grundsätzlich⁴⁵ dieselben Obliegenheiten und Befugnisse wie die Abgabenbehörde. Es kann daher insbesondere Personen nach § 91 BAO vorladen, Auskunftersuchen nach § 143 BAO stellen und Beweise nach §§ 166 ff BAO aufnehmen. In seiner Entscheidung ist das Verwaltungsgericht nicht an das Beschwerdevorbringen gebunden. Es kann den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, ihn aufheben oder auch als unbegründet abweisen (§ 279 Abs 1 letzter Satz BAO). Es darf auch, wie erwähnt, sein eigenes Ermessen an die Stelle des behördlichen Ermessens setzen (Art 130 Abs 3 B-VG). Im abgabenrechtlichen Rechtsschutzverfahren obliegt dem Verwaltungsgericht somit nicht bloß die Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine Rechtmäßigkeit, sondern das Gericht kann seiner Entscheidung seine eigenen (umfassenden) Ermittlungen zugrunde legen und die Sache vollständig neu entscheiden. Das Verwaltungsgericht wird in Abgabensachen also zwar nur auf Antrag des Bescheidadressaten, dh über seine Beschwerde zuständig. Ist die Beschwerde aber anhängig, trägt der Beschwerdeführer das Risiko, dass das Gericht auch andere Punkte „entdeckt“, die bislang nicht Gegenstand des Bescheides waren und so eine Schlechterstellung im Verhältnis zum ursprünglich erlassenen Bescheid nach sich ziehen. Begrenzt ist das Gericht nur in der Sache, sodass es nicht etwa in einer

44 Zu § 300 im Detail *Gunacker-Slawitsch* und *Ehrke-Rabel*, in diesem Band.

45 Ausgenommen sind etwa die Verlängerung der Beschwerdefrist, die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung oder die Bindungswirkung von Verwaltungsgerichtsentscheidungen, vgl § 269 Abs 1 zweiter UnterAbs BAO.

Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerbescheid auch über die rechtmäßige Vergebührung eines Mietvertrages entscheiden darf.⁴⁶ In dieser Situation bedarf es keiner zusätzlichen Aufhebungs- oder Änderungsbefugnisse der Verwaltungsbehörde.

Im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren hängt die Herrschaft der Behörde über den angefochtenen Bescheid vor allem von der Auslegung des § 68 AVG ab. Diese Vorschrift erlaubt ihr oder ihrer Oberbehörde unter bestimmten Voraussetzungen die nachträgliche Änderung und Aufhebung von „der Berufung nicht oder nicht mehr unterliegenden“ Bescheiden. Was dies im Kontext der neuen Verwaltungsgerichtsbarkeit und nach der weitgehenden Abschaffung der Berufung bedeutet, wurde bisher unterschiedlich beantwortet. Für die einen ist die Beschwerde jenes ordentliche Rechtsmittel, das nunmehr die Berufung ersetzt,⁴⁷ sodass die Befugnisse nach § 68 AVG erst nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichts über die Beschwerde beginnen, so wie sie früher im Falle einer Anfechtung die Berufungsentscheidung voraussetzten. Diese Lösung vertritt auch ein Beitrag in diesem Werk.⁴⁸ Die anderen halten die Beschwerde für ein außerordentliches Rechtsmittel, weil damit – wie früher mit Einlegung einer Bescheidbeschwerde an den VwGH – ein Übergang von der Staatsfunktion Verwaltung zur Staatsfunktion Gerichtsbarkeit eintritt;⁴⁹ dann könnte die belangte Behörde von den Befugnissen des § 68 AVG schon während des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht Gebrauch machen.

Für die letztgenannten Lösung spricht zunächst der zitierte Text des § 68 Abs 1 AVG: Ob die Beschwerde an das Verwaltungsgericht nun ein ordentliches oder außerordentliches Rechtsmittel ist, mag unklar sein; „Berufung“ ist sie jedenfalls keine.⁵⁰ Der Text des § 68 AVG wurde im Zuge der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit auch nicht geändert, obwohl andere Bestimmungen des AVG, auch andere Absätze des § 68 und vor allem die Parallelbestimmung des § 52a VStG „legistische Anpassungen im Hinblick auf die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012“ erfahren haben⁵¹ und daher nicht anzunehmen ist, dass die Gesetzgebung das Problem einfach übersehen hat. Um von diesem unveränderten Text abzugehen, bedarf es also gewichtiger Argumente.

46 Raab, in diesem Band; *Gunacker-Slawitsch* (FN 30) Tz III/113 mwN.

47 *Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁴ (2013) Rz 422; ebenso *Leeb* (FN 26) 111, aber ausdrücklich nicht auf § 68 AVG bezogen.

48 *Scharfe*, in diesem Band.

49 *Thienel* (FN 26) 23; *Kneihls/Urtz* (FN 4) Tz 234.

50 So auch *Köhler* (FN 4) 41.

51 Art 6 Z 1 ff, 26, Art 7 Z 45 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsg 2013 BGBl I 2013/33. Zitat aus RV 2009 BlgNR 24. GP, 16; identisch 20.

Das setzt zunächst Klarheit über den Sinn der Bestimmung voraus: Die Erstbehörde sollte die von ihr erlassenen Bescheide jedenfalls solange unangetastet lassen, als die Oberbehörde sie ohnehin gem § 66 Abs 4 AVG „nach jeder Richtung abzuändern“ befugt war. In diesem Stadium hätte eine Verfügungsbefugnis der Erstbehörde nichts Zusätzliches zur Sicherung der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung beitragen können, wohl aber parallele Zuständigkeiten geschaffen und eine Einmischung in die Entscheidungsbefugnis der übergeordneten Behörde erlaubt. Und die Oberbehörde brauchte keine Zuständigkeit nach § 68 AVG, weil sie alles Nötige ohnehin als Berufungsbehörde tun konnte.⁵² Auf dieser Grundlage lässt sich auch erklären, warum die Vorstellung gegen einen Mandatsbescheid und der Vorlageantrag gegen eine Berufungsvorentscheidung als „ordentliche Rechtsmittel“ der Berufung gleichgehalten wurden⁵³: Eine amtswegige Abänderungsbefugnis ist in beiden Fällen überflüssig, weil nach der Vorstellung die Erstbehörde und nach dem Vorlageantrag die Berufungsbehörde ohnehin alle Mängel beseitigen kann.

Diese Begründung verliert an Überzeugungskraft, wenn statt hierarchisch übergeordneter Stellen, die zur Wahrung der ihnen anvertrauten öffentlichen Interessen ein eigenständiges Interesse an der Zuständigkeit in der Sache haben können, unabhängige Instanzen wie die UVS entscheiden, deren Entscheidungsbefugnis nicht geschützt werden muss, weil für sie die Beseitigung des angefochtenen Bescheids durch die Behörde nur die Befreiung von einem weiteren Fall ist. Und die Begründung wird auch schwächer, wenn von der vollen Kognitionsbefugnis der Berufungsbehörde abgegangen wird, wie die Rechtsprechung dies in bestimmten Konstellationen getan hat,⁵⁴ weil dann eben nicht mehr alle Übel im Berufungsverfahren abgestellt werden können.

Für die Beschwerde vor dem Verwaltungsgericht dürfte sie nicht mehr tragen. Da die Verwaltungsgerichte kein eigenständiges Interesse an der Sache haben, muss ihre Entscheidungsbefugnis auch nicht gegen Klaglosstellungen geschützt werden. Vor allem aber überprüfen die Verwaltungsgerichte, anders als die UVS und anders als die Verwaltungsgerichte im finanzgerichtlichen Verfahren, angefochtene Bescheide gem § 27 VwGVG nur im Hinblick auf Unzuständigkeit und „auf Grund der Beschwerde“. Auch wenn

52 So auch die Fragebeantwortungen des Bundeskanzleramts zu den Verwaltungsverfahrensgesetzen III (20. Oktober 1926) 26, zitiert nach *Mannlicher/Quell*, Das Verwaltungsverfahren⁸ (1975) I 371.

53 *Hengstschläger/Leeb*, AVG IV (2009) § 68 Rz 6.

54 *Wiederin*, Öffentliche Interessen im Berufungsverfahren nach dem AVG, in FS Raschauer (2013) 687 (695 ff).

diese Bestimmung verschieden ausgelegt werden kann,⁵⁵ bleibt sie doch eine Beschränkung⁵⁶. Das Verwaltungsgericht kann daher vor allem im Bereich der öffentlichen Interessen nicht alles nachholen, was in der Verwaltungsinstanz versäumt wurde, und daher ist die Inanspruchnahme des Instrumentariums des § 68 AVG auch schon in diesem Stadium durchaus sinnvoll und auch verfahrensökonomisch;⁵⁷ das gilt vor allem für die erst-, ober- oder aufsichtsbehördliche⁵⁸ Aufhebung von beschwerdeverfangenen Bescheiden, die unter gesetzlich geregelten Nichtigkeitsfehlern iSd § 68 Abs 4 Z 4 AVG leiden. Dass Kontrollbefugnisse punktuell nebeneinander bestehen, zB die Unzuständigkeit der Erstbehörde vom Verwaltungsgericht amtswegig wahrgenommen wird und zugleich einen Grund für die Aufhebung des Bescheides durch die Oberbehörde nach § 68 Abs 1 Z 1 AVG bildet, schadet – wie bisher vor dem VwGH – nicht.⁵⁹ Und weil auch die Überprüfungsbefugnis der Erstbehörde im Vorverfahren durch § 27 VwGVG begrenzt wird (§ 14 Abs 1 VwGVG), müsste dasselbe konsequenterweise auch schon während des Vorverfahrens gelten. Die parallele Anwendung der Vorentscheidungsbefugnis und der Befugnisse nach § 68 AVG ist also nicht ausgeschlossen.⁶⁰

- 55 In Frage kommen Beschränkungen auf subjektive Rechte, auf geltend gemachte Rechtswidrigkeiten aller Art, auf das Entscheidungsbegehren und Kombinationen dieser Möglichkeiten. Dazu zB *Köhler* (FN 4) 36 ff; *Martschin/Schmid* (FN 25) § 27 VwGVG Anm 6 ff.
- 56 Zu weit daher wohl *Fister*, in *Fister/Fuchs/Sachs* (FN 25) § 27 VwGVG Anm 5, mit der Behauptung, der einleitende Halbsatz in § 27 VwGVG werde nicht als abschließend zu verstehen sein – was der Bestimmung den ganzen Sinn nähme.
- 57 Vgl *Öhlinger*, „Rechtskraft“ – Die verfassungsrechtliche Dimension. Eine Problemskizze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabeverfahren* (2008) 27 (32): „Sollten die UVS in echte Verwaltungsgerichte umgewandelt werden, wird man entweder die formelle Rechtskraft gesetzlich neu definieren müssen oder aber von der regelmäßigen Rechtskraft erstinstanzlicher Bescheide auszugehen haben, und das heißt nichts anderes als die Anwendbarkeit der Abs 2–7 des § 68 AVG schon ab Erlassung solcher Bescheide in der ersten Instanz.“
- 58 Zur Bedeutung der aufsichtsbehördlicher Nutzung von § 68 Abs 4 Z 4 AVG im Gemeinderecht, weil oberbehördliche Befugnisse gegenüber einer Gemeinderatsentscheidung nicht bestehen, *Wiederin* (FN 54) 697. Wenn in den einschlägigen Bestimmungen (zB § 101 Stmk GemeindeO) von „rechtskräftigen“ Bescheiden die Rede ist, muss man das wohl als Verweis auf die Regelung im § 68 AVG verstehen.
- 59 Die amtswegige Zuständigkeitsprüfung durch die Verwaltungsgerichte steht dagegen einer verwaltungsbehördlichen Inanspruchnahme von § 68 Abs 4 Z 1 *nach* der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung im Weg: s unten bei FN 74.
- 60 Rechtsmittel- und Aufsichtsbefugnisse konnten auch früher nebeneinander bestehen: Vgl VwSlg 17.808 A/2009 zur parallelen Anwendung von Befugnissen einer Landesregierung als Vorstellungsbehörde und als Aufsichtsbehörde, die gesetzliche Nichtigkeitsfehler von Amts wegen aufgreifen kann.

Dieses Ergebnis passt auch mit der geschilderten abweichenden Regelung im finanzgerichtlichen Verfahren zusammen, denn dort gibt es, wie gezeigt, keine Beschränkung der gerichtlichen Überprüfungsbefugnis, und daher wäre eine amtswegige Bescheidänderungs- oder Aufhebungskompetenz der belangten Behörde daneben überflüssig. Die abweichende Regelung des § 52a VStG lässt sich nicht so einfach erklären, gilt doch auch für Verwaltungsstraferkenntnisse die beschränkte Überprüfungsbefugnis des § 27 VwGVG, doch ließe vielleicht anführen, dass mit der Geltendmachung des Rechts, nicht zu Unrecht bestraft zu werden, regelmäßig ohnehin alles Relevante zur Sprache kommen kann; ob das zutrifft, hängt von der Bedeutung ab, die man § 27 VwGVG für die Begrenzung des Streitgegenstands beimisst.

Festzuhalten bleibt freilich, dass diese Überlegungen nur das verwaltungsbehördliche Abänderungs- und Behebungsrecht nach § 68 AVG betrifft. Ob die „formelle Rechtskraft“ generell und überhaupt ebenso zu bestimmen ist und ob sie überhaupt als einheitliches Konzept sinnvoll ist, muss hier nicht entschieden werden.⁶¹ Dass aber eine einheitliche Lösung für alle früheren Anwendungsfälle schwer fällt, zeigt auch ein weiteres Beispiel.

Nimmt man die Fehlerbehebungsmöglichkeiten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zum Interpretationsmaßstab der Reichweite auch von anderweitigen Änderungsbefugnissen, scheidet eine Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Verwaltungsbehörde während des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens aus. Da im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kein Neuerungsverbot gilt⁶², kann jeder Wiederaufnahmegrund dort berücksichtigt werden; erst wenn das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht beendet ist, bleibt wieder Raum für eine sinnvolle Wiederaufnahme. Das „Rechtsmittel gegen den Bescheid“, das nach § 69 Abs 1 AVG nicht oder nicht mehr zuläs-

61 Für die Zwecke der §§ 38 und 42 Abs 3 AVG kann „Rechtskraft“ etwas anders bedeuten; für die Vollstreckbarkeit ist wiederum die aufschiebende Wirkung entscheidend; zu einem weiteren Fall unten bei FN 80. Allgemein zum zweifelhaften Wert des Rechtskraftbegriffs angesichts differenzierter positivrechtlicher Regelungen *Jabloner*, „Rechtskraft“ – Funktion und theoretische Begründung eines Rechtsinstituts, in *Holoubek/Lang* (FN 57) 15 (18 ff); *Eberhard/Lachmayer*, „Bindungswirkung“ und „Verbindlichkeit als Rechtskraftwirkung, im selben Band, 79 (108); *Öhlinger* (FN 57) 31.

62 Für das VwGVG-Verfahren ergibt sich das aus der subsidiären Anwendbarkeit des AVG und aus § 10 VwGVG: *Thienel* (FN 26) 32; *Martschin/Schmid* (FN 25) § 10 VwGVG Anm 3; s auch *Herbst*, Das Verfahren der Verwaltungsgerichte, ZVR 2012, 433 (436); *Fister* (FN 56) § 9 VwGVG Anm 8. Für das Abgabenverfahren § 270 BAO.

sig sein darf, damit eine Wiederaufnahme möglich ist, umfasst somit auch die Beschwerde an das Verwaltungsgericht,⁶³ also mehr als die Berufung, die nach § 68 AVG maßgeblich ist; der unterschiedliche Wortlaut hat seinen guten Sinn.

G. Gütliche Einigung?

Weder im abgabenrechtlichen noch im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren sind gütliche Einigungen ausdrücklich vorgesehen – und doch bleiben sie möglich. Im abgabenbehördlichen Verfahren kann die Behörde mit Zustimmung des Beschwerdeführers und des Gerichts einen neuen Bescheid erlassen, der beide Seiten befriedigt, und die Parteien können sich auch darauf einigen.⁶⁴

Im allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren kann die belangte Behörde die eben geschilderten Befugnisse des § 68 AVG, vor allem jene nach Abs 2, nutzen, um eine Verständigung mit dem Beschwerdeführer umzusetzen. Auch wenn das verwaltungsgerichtliche Verfahren keinen formalen Vergleich kennt, ist doch eine informelle Einigung möglich, die dann zu einer amtswegigen Änderung des angefochtenen Bescheids führt, die das gerichtliche Verfahren durch Klaglosstellung⁶⁵ beendet.

Sind am Verfahren allerdings neben der belangten Behörde zwei oder mehrere Parteien mit gegenläufigen Interessen beteiligt, wäre die Anwendung von § 68 Abs 2 AVG (zwar faktisch möglich und beim Ausbleiben einer Anfechtung des neuen Bescheides auch erfolgreich, aber eben) rechtswidrig. Hier könnte das verwaltungsgerichtliche Verfahren vom finanzgerichtlichen lernen.

H. Behördliche Befugnisse nach der gerichtlichen Entscheidung

Ein schwieriges Thema bilden die Befugnisse der belangten Behörde nach Abschluss des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.⁶⁶ Die Verfahrensgesetze verpflichten die belangte Behörde, nach einer Aufhebung des angefochtenen Bescheids den der Anschauung des Verwaltungsgerichts entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 28 Abs 4 und 5 VwGVG; § 278 Abs 3 BAO). Die Wiederaufnahme eines verwaltungsgerichtlich abgeschlossenen Verfahrens bleibt nach § 32 Abs 1 und 5 VwGVG dem Verwaltungsgericht

63 So auch ausdrücklich die RV 2009 BlgNR 24. GP, 17.

64 Dazu im Einzelnen *Gunacker-Slawitsch*, in diesem Band.

65 *Fuchs* (FN 25) § 28 VwGVG Rz 5; *Gunacker-Slawitsch*, in diesem Band.

66 *Köhler* (FN 4) 41 ff; *Wiederin* (FN 54) 707.

vorbehalten; § 93a BAO ermächtigt dagegen die Verwaltungsbehörde dazu. Das ist nur dann problematisch, wenn es dadurch zur Korrektur des vom Gericht gefällten Erkenntnisses kommt.⁶⁷

Im Übrigen ist die Sache nicht so klar. Die Unsicherheit speist sich aus zwei Quellen: Zum einen ist offen, ob ein (nicht bloß zurückweisendes oder aufhebendes) verwaltungsgerichtliches Erkenntnis – so wie eine Berufungsentscheidung⁶⁸ – vollständig an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt⁶⁹ oder ob neben dem Erkenntnis noch ein Bescheid bestehen kann, etwa weil die Beschwerde gegen ihn abgewiesen wurde, weil das Erkenntnis den Bescheid nur ändert oder weil mit Erkenntnis ein neuer (zB feststellender oder genehmigender) Bescheid erlassen wird. Von der Antwort auf diese Frage hängt ab, ob die ausdrücklich auf Bescheide bezogenen verwaltungsbehördlichen Befugnisse (zB § 68 AVG) nach einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung Anwendung finden können. Ein begrenzter verwaltungsgerichtlicher Prüfungsumfang wie nach § 27 VwGVG spricht jedenfalls bei Abweisung der Beschwerde oder Änderung des Bescheides für seine Weiterexistenz neben dem gerichtlichen Erkenntnis, weil der Bescheid sonst auch im nicht überprüfaren Teil durch gerichtliche Nichtüberprüfung zu einer gerichtlichen Entscheidung werden müsste.⁷⁰ Im abgabenrechtlichen Verfahren könnte anderes gelten. Zwar regelt § 279 Abs 3 BAO Erkenntnisse, die Bescheide „abändern, aufheben *oder* ersetzen“, doch dürfte diesem „oder“ keine allzu große Bedeutung beigemessen werden: Das Finanzgericht ist nicht an den Beschwerdepunkt gebunden. Ihm kommen auch dieselben (umfassenden) Ermittlungsbefugnisse zu wie der Abgabenbehörde und es hat die volle Kognitionsbefugnis. Insofern hat sich im Verhältnis zum

67 Vgl dazu im Detail *Ehrke-Rabel*, in diesem Band.

68 Dazu *Hengstschläger/Leeb*, AVG III (2007) § 66 Rz 87, 93 f mwN.

69 So *Leeb* (FN 26) 111.

70 Ebenso *Wiederin* (FN 54) 707; *Herbst*, Die Rechtswirkungen der erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Entscheidung im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit (FN 4) 239 (247). Auch durch die Berufungsentscheidung verliert der angefochtene Bescheid seine Wirkung nur in dem Umfang, in dem er vom Berufungsbescheid betroffen ist, also etwa in jenem nach der Rechtsprechung eingeschränkten Bereich, in dem Nachbarn als Berufungswerbern ein Mitspracherecht zusteht: *Hengstschläger/Leeb* (FN 68) § 66 Rz 87 iVm 92 mwN. – Diese Lösung würde auch mit der insofern vergleichbaren Wirkung von Entscheidungen des VwGH in der Sache selbst zusammenpassen: Entscheidet der VwGH in der Sache selbst, so ersetzt sein Erkenntnis den angefochtenen Bescheid nur insoweit, als es vom Bescheidspruch abweicht (zB VwGH 25. 9. 2012, 2009/17/0015, zur GIS-Gebührenvorschrift; dazu ausführlich *Kettisch*, VwGH-Entscheidungen in der Sache selbst: Zweifelsfragen und eine Zwischenbilanz, *taxlex* 2012, 511).

Rechtsschutzverfahren vor dem UFS nichts geändert. Entscheidet daher ein Finanzgericht in der Sache selbst, so muss davon ausgegangen werden, dass es den gesamten Sachverhalt und damit auch die nicht vom Beschwerdepunkt erfassten und dem angefochtenen Bescheid zugrundegelegten Punkte umfassend gewürdigt hat. Durch das Erkenntnis in der Sache selbst wird daher auch der Bescheid in den Punkten bestätigt, in denen nicht explizit über ihn abgesprochen wurde.⁷¹ Im Abgabeverfahren kann eine meritorische Entscheidung daher nicht neben den angefochtenen Bescheid treten, sondern ihn nur zur Gänze ersetzen.

Zum anderen bestand schon bei den früheren Kollegialbehörden mit richterlichem Einschlag keine Einigkeit darüber, wie weit die von Art 133 Z 4 B-VG geforderte Immunität ihrer Entscheidungen gegen „Aufhebungen oder Abänderungen im Verwaltungsweg“ reichte.⁷² Bei verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen fragt sich umso mehr, ob ihre Ergebnisse überhaupt und unabhängig von ihrer Bescheidförmigkeit noch weiteren verwaltungsbehördlichen Befugnissen unterliegen.

Beide Fragen können im Rahmen einer vergleichenden Gesamtbetrachtung nicht vertieft werden, doch lassen sich für den behördlichen Umgang mit gerichtlichen Entscheidungen zumindest Orientierungspunkte festhalten:

Die Verwaltungsbehörde darf die verwaltungsgerichtliche Entscheidung grundsätzlich nicht wegen Rechtswidrigkeit oder Unzweckmäßigkeit korrigieren. Sonst wäre die Verwaltungsgerichtsbarkeit keine echte Gerichtsbarkeit, die verbindlich entscheidet; eine Korrektur würde auch der in § 28 Abs 5 VwGVG und § 279 Abs 3 BAO ausdrücklich angeordneten Bindungswirkung widersprechen. Das gilt unabhängig davon, ob nach der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung noch ein Bescheid(rest) verbleibt oder nicht. Die Gewerbebehörde darf also zB eine im Beschwerdeverfahren getroffene verwaltungsgerichtliche Feststellung nach § 340 Abs 2 GewO, die Voraussetzungen eines angemeldeten Gewerbes lägen vor, nicht wegen unrichtiger Beurteilung nach § 363 GewO nichtig erklären; sei es, weil dann gar kein Bescheid vorliegt, sei es, weil das der Bindung an das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis widersprechen würde. Ebenso wenig darf die Oberbehörde einen Bescheid, gegen den eine Beschwerde abgewiesen wurde, nach § 68 Abs 4 Z 1 AVG wegen Unzuständigkeit aufheben, denn die Zuständigkeitsfrage ist gerichtlich entschieden worden, auch wenn das Gericht

71 Vgl *Stoll*, BAO II, 2791, zur insofern vergleichbaren Rechtslage vor dem 1. 1. 2014.

72 *Grabenwarter*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (1. Lfg 1999) Art 133 B-VG Rz 60 ff mwN, auch der sich wandelnden RSp.

eine Unzuständigkeit übersehen haben sollte.⁷³ Die verwaltungsbehördlichen Befugnisse nach § 68 AVG beginnen, wie gezeigt,⁷⁴ nicht erst mit der Entscheidung des Verwaltungsgerichts; vielmehr enden sie oft mit ihr.

Eine Korrektur liegt aber nicht vor, soweit das Verwaltungsgericht wegen eines beschränkten Prüfungsumfanges gar nicht entscheiden konnte. Eine Immunsierung der Entscheidung auch in jenen Punkten, die in einem gerichtlichen Verfahren „auf Grund der Beschwerde“ (Art 27 VwGVG) nicht behandelt werden konnten, kann es nicht geben; das wäre gleichheitswidrig. Beispiele zu geben, ohne die Frage nach der Art der Beschränkung durch Art 27 VwGVG⁷⁵ zu beantworten, ist nicht einfach; hier ein Versuch: Hat ein Nachbar eine (nur objektivrechtlich) flächenwidmungsplanwidrige Baubewilligung weder aus diesem Grund angefochten noch ihre Aufhebung, sondern nur eine zusätzliche Auflage verlangt und wurde die Beschwerde abgewiesen oder der Bescheid geändert, darf die Gemeindeaufsichtsbehörde die Baubewilligung nach den einschlägigen Bestimmungen⁷⁶ durchaus für nichtig erklären, ohne die Bindungswirkung der gerichtlichen Entscheidung zu verletzen. Wie bereits gesagt, geht das jedoch nur, wenn man davon ausgeht, dass es noch einen Bescheid gibt, weil die einschlägigen Befugnisse nur für Bescheide eingeräumt wurden.

Und von einer verbotenen Korrektur der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung lässt sich schon gar nicht sprechen, wenn die Behörde Befugnisse in Anspruch nimmt, die nicht auf die ursprüngliche Fehler der Entscheidung abstellen, sondern ihre nachträgliche Anpassung an neue Erkenntnisse (zB §§ 79 GewO), neue Tatsachen (zB § 87 GewO) oder neue Rechtsvorschriften (zB § 81 b Abs 6 GewO) zum Ziel haben.⁷⁷ Erfolgt sie rechtmäßig, stellt eine nachträgliche Anpassung die ursprüngliche gerichtliche Entscheidung nicht in Frage. Sie ist daher ohne Verletzung der Bindungswirkung unabhängig davon zulässig, ob und inwieweit der ursprüngliche Bescheid durch ein Erkenntnis ersetzt wurde.⁷⁸ Auch eine gerichtlich erteilte Gewerbeberechtigung kann durch die Verwaltungsbehörde entzogen werden. Deshalb wurden auch einschlägige Ermächtigungen so geändert, dass

73 Ebenso *Herbst* (FN 70) 248.

74 Oben bei FN 59.

75 S oben bei FN 55.

76 ZB § 101Stmk GemeindeO iVm § 8 Stmk RaumordnungG.

77 Zu § 68 Abs 6 AVG, der auf solche Fälle Bezug nimmt, *Schick*, „Unwiderrufbarkeit“ als Rechtskraftwirkung, in *Holoubek/Lang* (FN 57) 121 (133 ff); *Raschauer*, Rechtskraftdurchbrechungen von Amts wegen im Verwaltungsverfahren, im selben Band, 277 (284 ff).

78 So auch *Herbst* (FN 70) 239 (248 f). – Für das Abgabenverfahren vgl a *Ehrke-Rabel*, in diesem Band, 159.

sie nicht mehr die Anpassung von Bescheiden, sondern von inhaltlich umschriebenen Entscheidungen betreffen und daher auch entsprechende verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse umfassen: zB die Vorschreibung von Nebenbestimmungen nach Erlassung „einer Bewilligung“ statt nach Erlassung „eines Bewilligungsbescheides“ oder den Widerruf einer Erklärung zum Naturdenkmal statt den Widerruf des entsprechenden Bescheids bei Wegfall der Voraussetzungen.⁷⁹ Soweit die konkreten Ermächtigungen immer noch nur an Bescheide anknüpfen (wie zB § 79 GewO), hängt ihre Anwendbarkeit zunächst davon ab, dass neben dem Erkenntnis noch ein Bescheid verbleibt. Hält man das generell nicht für möglich oder findet sich die konkrete anzupassende Pflicht nicht in dem verbleibenden Bescheid(teil), sondern im Erkenntnis, tut sich eine klassische planwidrige Lücke auf, die zumindest soweit durch Analogie gefüllt werden kann, als dies zur Vermeidung von verfassungswidrigen Ergebnissen notwendig ist. Trotzdem bleibt hier noch einige gesetzgeberische Arbeit.

Was schließlich den Zeitpunkt betrifft, ab dem von den Anpassungsbefugnissen Gebrauch gemacht werden kann, empfiehlt sich wiederum, statt auf ein abstraktes Konzept von Rechtskraft auf den Zweck des Instruments abzustellen: Solange die Umstände, die die Anpassungsermächtigung begründen, in einem laufenden Verfahren noch berücksichtigt werden können, ist keine Inanspruchnahme der Anpassungsermächtigung nötig. Da die Verwaltungsgerichte regelmäßig die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung zu berücksichtigen haben⁸⁰, spricht das dafür, dass die Verwaltungsbehörden Anpassungsbefugnisse erst nach der Erlassung der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung nutzen können.

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung

A. Maßstab

Den primären Maßstab für die verfassungsrechtliche Beurteilung bilden die Art 129a ff B-VG und Art 6 und 13 EMRK und Art 47 GRC,⁸¹ jeweils in

79 § 9 Abs 9 Stmk Veranstaltungsg 2012 und § 18 Abs 2 lit b Stmk NaturschutzG 1976, jeweils idF des Stmk Landesverwaltungsgerichts-AnpassungsG. Zu solchen Fällen auch *Ranacher*, Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform als Verwaltungsstrukturreform und legistische Herausforderung, ZfV 2013, 359 (366 bei FN 92).

80 *Leeb* (FN 26) 113; *Thienel* (FN 26) 31 ff; zweifelnd *Ennöckl/Wessely*, Das Administrativverfahren der VwG, ecolo 2013, 584 (588).

81 Zu den Unterschieden und der Anreicherung von Art 47 GRC durch allgemeine Rechtsgrundsätze *Berger*, Unionsrechtliche Anforderungen an einen effektiven gerichtlichen Rechtsschutz für die Grundrechtsträger, ZÖR 2013, 563.

ihrem Anwendungsbereich. Im Abgabenrecht ist Art 47 GRC jedenfalls für den Umsatzsteuerbereich anwendbar,⁸² wohl auch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Kapitalansammlungsrichtlinie, in bestimmten Fällen aber auch darüber hinaus, zB wenn der Beschwerdeführer eine Verletzung von Grundfreiheiten des Binnenmarktes durch ungleiche Besteuerung geltend macht.⁸³

Allerdings entfalten Art 6 und 13 EMRK und Art 47 GRC zumindest indirekte Wirkung auch außerhalb ihres Anwendungsbereichs: Da die zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit eingeführt wurde, um ihnen zu genügen,⁸⁴ sind die einfachgesetzlichen Regelungen auch im Einklang mit ihnen auszulegen. Und da bei der Reform nicht zwischen „europafesten“ und „europafernen“ Bereichen unterschieden wurde,⁸⁵ gilt das in allen Bereichen unabhängig vom spezifischen Anwendungsbereich von Art 6 EMRK und Art 47 GRC. Eine gespaltene Interpretation von Fall zu Fall lässt sich nur bei solchen Vorschriften rechtfertigen, die tatsächlich fallbezogene Unterscheidungen erlauben (zB § 24 Abs 4 VwGVG zum Entfall der mündlichen Verhandlung).

Dazu kommt, dass gewisse Mindestinhalte von Art 6 EMRK und Art 47 GRC, auch wenn sie keinen expliziten Eingang in die Einzelregelungen der Art 129 ff B-VG gefunden haben, vom Gerichtsbegriff dieser Vorschriften umfasst sind: Ein Gericht ist unparteilich, oder es ist kein Gericht, und die Unparteilichkeit verlangt zwar nicht alle Einzelforderungen von Art 6 EMRK und Art 47 GRC, aber doch ein Mindestmaß an fairem Verfahren, vor allem eine grundsätzliche Gleichbehandlung der Parteien und eine gewisse Distanz zu ihnen.⁸⁶

82 EuGH 7. 5. 2013, Rs C-617/10, Åkerberg Fransson, noch nicht in Slg, Rn 17 ff.

83 Zur Bedeutung des Unionsrechts für das Abgabenrecht vgl *Ehrke-Rabel* (FN 21) Tz 76 ff.

84 EB zur RV der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012, 1618 BlgNR 24. GP, Vorbemerkung.

85 Noch als rechtspolitische Forderung bei *Öblinger* (FN 3) 52; als lex lata für die UVS: VfSlg 15.439/1999, 17.990/2006; für die Verwaltungsgerichte: *Holzinger*, Verfassungsgerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichtsbarkeit zweiter Instanz, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit (FN 4) 381 (390).

86 Vgl *Kelsen*, Wer soll der Hüter der Verfassung sein? (1931) 6: „Denn über keinen anderen rechtstechnischen Grundsatz ist man sich so einig wie über diesen: laß niemand Richter in eigener Sache sein soll“; *Eberhard*, Verwaltungsgerichtsbarkeit und Rechtsschutz, JRP 2012, 269 (278): „Dass sich der Rechtsschutz immer mehr gerichtsförmig entwickelt hat, hat auch mit einem organisatorischen Standard des Rechtsschutzsystems zu tun, nämlich der zutiefst rechtsstaatlichen Einsicht der Trennung des Kontrollierten vom Kontrolleur“. BVerfG 8. 2. 2001, 2 BvF 1/00, EuGRZ 2001, 141 (149): „Die richterliche Tätigkeit setzt aber nicht nur Weisungs-

Der letzte Punkt ergänzt schließlich Art 94 B-VG. Die dort vorgesehenen Trennung der Verwaltung von der Justiz findet auf das Verhältnis von Verwaltung und Verwaltungsgerichten keine Anwendung:⁸⁷ Anderenfalls würde Art 94 B-VG so, wie ihn der VfGH versteht, nämlich als Verbot auch eines Instanzenzuges von der Verwaltung zur Gerichtsbarkeit,⁸⁸ die Verwaltungsgerichtsbarkeit ja nur als eine durch Sonderbestimmungen gedeckte Abweichung erlauben. Ein zentrales Element des rechtsstaatlichen Grundprinzips der Verfassung⁸⁹ aber als bloße Ausnahme zu deuten, wäre wenig überzeugend. Außerdem steht Art 94 B-VG seit der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit unter der Überschrift „Ordentliche Gerichtsbarkeit“. Für eine Erstreckung auf die Verwaltungsgerichtsbarkeit besteht daher umso weniger Anlass. Ein Minimum an Gewaltenteilung zwischen Verwaltung und Verwaltungsgerichtsbarkeit lässt sich aber eben dem Gerichtsbegriff der Art 129 ff B-VG entnehmen.

B. Ausgewählte Probleme

Probleme können sich daher vor allem dort ergeben, wo die Parteien nicht dieselbe Stellung im Verfahren haben. Dabei geht es hauptsächlich um Sonderrechte der belangten Behörde und damit um eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers. Eine Benachteiligung der belangten Behörde kann nur in Sonderkonstellationen eine Rolle spielen, zB wenn dadurch grundrechtliche Schutzpflichten nicht wahrgenommen werden können oder dem Ge-

freiheit und persönliche Unabhängigkeit voraus. Wesentlich ist darüber hinaus, dass sie von einem nichtbeteiligten Dritten ausgeübt wird (vgl. BVerfGE 3, 377 [381]; 48, 300 [316]; 87, 68 [85]). Diese Vorstellung ist mit den Begriffen von ‚Richter‘ und ‚Gericht‘ untrennbar verknüpft (vgl. BVerfGE 4, 331 [346]; 60, 175 [214]). Die richterliche Tätigkeit erfordert daher Neutralität und Distanz gegenüber den Verfahrensbeteiligten (BVerfGE 21, 139 [146]).“ Zur „Entscheidung durch einen neutralen Dritten“ als „vorverfassungsrechtlicher Wesenskern“ der Rechtsprechung *Schulze-Fielitz*, in Dreier (Hrsg), Grundgesetz-Kommentar III² (2008) Art 92 Rz 28 mwN. Das unterscheidet die Gerichtsbarkeit von der Verwaltung: *Wiederin*, Die öffentliche Hand als Partei und Behörde, in FS Stolzlechner (2013) 741 (754).

- 87 Wohl so zu verstehen: VfSlg 10.476/1985 und Folgejudikatur. Zur uneinheitlichen Literatur *Wiederin*, In allen Instanzen getrennt, in Vienna Law Inauguration Lectures II (2010) 41 (49 FN 47); aA zB *Kneibs/Urtz* (FN 4) Rz 66: „Durchbrechung des Art 94 B-VG“.
- 88 VfSlg 19.281/2010; zu den zweifelhaften Voraussetzungen dieser Entscheidung *Wiederin* (FN 87); leicht gekürzte Fassung in ÖJZ 2011, 351.
- 89 Zur Verwaltungsgerichtsbarkeit als Teil des rechtsstaatlichen Prinzips zB *Pabel*, Verwaltungsgerichtsbarkeit – Wesen und Wandel, ZÖR 2012, 61 (62 f mwN).

richt in der Konsequenz die einseitige Verteidigung des Behördenstandpunkts auferlegt wird.

1. Amtssachverständige

Wie gezeigt,⁹⁰ sehen die Bestimmungen zum allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Verfahren grundsätzlich die Bestellung vom Amtssachverständigen vor. Amtssachverständige sind regelmäßig Bedienstete der belangten Behörde, also einer Verfahrenspartei. Wie das mit der Unparteilichkeit des Gerichts, das sich auf den Sachverständigen verlassen muss, zusammengehen soll, ist nicht leicht zu sehen. Auch im Zivilprozess begründet ein bestehendes oder auch nur früheres Dienstverhältnis des Sachverständigen zu einer Partei jedenfalls Befangenheit.⁹¹ Warum sollte es im verwaltungsgerichtlichen Verfahren anders sein?⁹²

Die üblichen und möglichen Gegenargumente sind eher schwach: Dass ja nicht der jeweilige Verwaltungsrechtsträger Partei ist, sondern eine seiner Behörden, relativiert sich mit dem Eintrittsrecht der obersten Behörde. Dass das Bundesverwaltungsgericht in einem Verfahren, in dem eine Bundesbehörde Partei ist, auch Amtssachverständige des Landes heranziehen kann, betrifft nur dieses Gericht und hilft nicht viel, weil es sich um Sachverständige in der mittelbaren Bundesverwaltung handelt, die über den Landeshauptmann den Bundesministern weisungsunterworfen sind. Es ist ja genau der organisatorische Einfluss, der überhaupt erst das „zur Verfügung Stellen“ möglich macht, der auch die Unparteilichkeitsbedenken auslöst. Dass Amtssachverständige auch strafrechtlich sanktioniert die Wahrheit sagen

90 Oben bei FN 36.

91 *Rechberger* in Fasching/Konecny (Hrsg), Zivilprozeßgesetze III² (2004) §§ 355, 356 ZPO Rz 3.

92 Besonders kritisch daher *Kerschmer*, Artikel 6 EMRK noch nicht voll erfüllt: Zu den neuen Verwaltungsgerichten, in FS Stolzlechner (2013) 347 mwN; Kurzkritik auch etwa bei *Rant/Schmidt, Funk* und *Krammer*, Sachverständige 2012, 1, 2 und 3. Ausführlicher und differenzierter *Thoma*, Der Sachverständige in einer künftigen Verwaltungsgerichtsbarkeit, in Rant (Hrsg) Sachverständige in Österreich (2012) 353; *Krammer*, Beweis durch Sachverständige im Verwaltungsgerichtsverfahren, Sachverständige 2013, 127; *Klaushofer*, Anforderungen an Sachverständige aus verfassungsrechtlicher Sicht, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg), Sachverständigen im Wirtschaftsrecht (2013) 23 (47 ff., 53 f). Zur vergleichbaren Frage der Bestellung von Sachverständigen der Staatsanwaltschaft als Gerichtsgutachter § 126 Abs 4 StPO und zB *Lewis*, Der Sachverständige im Strafprozess, im selben Band, 77 (88 ff); *Riffel*, Der Sachverständigenbeweis und die diesbezüglichen Garantien der aktuellen StPO zur Wahrung der Verfahrensfairness, RZ 2013, 23.

und gegenteilige Weisungen nicht befolgen müssen,⁹³ kann nicht verhindern, dass sie die unvermeidlichen Beurteilungsspielräume, die ihnen offen stehen, im Sinne größerer beruflicher Harmonie oder eines besseren Fortkommens nützen. Dass Privatgutachten einen Ausgleich schaffen können,⁹⁴ würde nur einleuchten, wenn der Amtssachverständige ebenfalls als Parteigutachter aufträte. Und dass Amtssachverständige billiger sind,⁹⁵ gilt nur dann, wenn man eben keinen ausgleichenden Privatgutachter braucht.

Wahr ist allerdings, dass der EGMR zwar entweder Waffengleichheit der Parteien auch im Hinblick auf die Beiziehung von Sachverständigen oder eben Neutralität der amtswegig bestellten Sachverständigen verlangt,⁹⁶ aber an der „bloßen“ Beschäftigung von Sachverständigen bei der Verwaltungsbehörde, die Verfahrenspartei ist oder deren Entscheidung überprüft wird, bislang keinen Anstoß genommen hat. Verfolgt man die Verweiskette der einschlägigen Entscheidungen,⁹⁷ findet man nur eine pragmatische Begründung: Wäre dies anders, so der EGMR, würde dies oft inakzeptable Beschränkungen für die Einbeziehung von Sachverstand nach sich ziehen.⁹⁸ Das Argument ist für sich fragwürdig, weil es aus einer Sondersituation eine allgemeine Rechtfertigung macht, und in anderem Kontext akzeptiert es der EGMR von vornherein nicht.⁹⁹

93 So die Begründung von *Wielinger*, Die Presse 16. 7. 2012; zustimmend *Herbst* (FN 62) 437, der aber die Mitwirkung von Verwaltungsorganen an der Staatsfunktion Gerichtsbarkeit problematisiert.

94 *Walzel von Wiesentreu*, in *Attlmayr/Walzel von Wiesentreu* (Hrsg), *Handbuch des Sachverständigenrechts* (2006) § 6 Rz 2.071 ff; *Leeb* (FN 26) 118.

95 *Leeb* (FN 26) 117 ff.

96 ZB EGMR 5. 7. 2007, Sara Lind Eggertsdottir/Island, Rz 47 mwN.

97 EGMR, 5. 7. 2007, Sara Lind Eggertsdottir/Island, Rz 48 mit Verweis auf die Fälle *Bönisch*, *Brandstetter*, *Zumtobel*, *Beleggings- en Beheersmaatschappij Indiana* und *Wolfgang Blum* and *Klaus Ignaz Jacobi*. S auch EGMR 11. 12. 2008, *Mirilashvili/Russland* Rz 176. Zur entsprechenden österreichischen Judikatur *Hengstschläger/Leeb* (FN 36) § 52 Rz 41.

98 EGMR 28. 8. 1991, *Brandstetter/Österreich*, Rz 44: „([I]n the Court’s opinion, the fact that an expert is employed by the same institute or laboratory as the expert on whose opinion the indictment is based, does not in itself justify fears that he will be unable to act with proper neutrality. To hold otherwise would in many cases place unacceptable limits on the possibility for courts to obtain expert advice.“

99 EGMR, 5. 7. 2007, Sara Lind Eggertsdottir/Island, Rz 41: „In their pleadings, the Government emphasised the need to take into account the particular demographic situation in Iceland, with its relatively small population, and the difficulty of finding suitable experts who did not have any ties to the NUH. Inasmuch as it implies that variable standards should apply to the competent ‚tribunal‘ depending on practical considerations, the Court does not accept the Government’s reasoning (see *Walston v. Norway*, no. 37372/97 (dec.), 11 December 2001). The question

Für die Position des EGMR spricht jedoch, dass in den meisten der aber-tausenden jährlichen Fällen vor den Verwaltungsgerichten¹⁰⁰ Amtssachver-ständige, auch wenn sie einem prozessführenden Rechtsträger angehören, schon deshalb keinen konkreten Grund haben, anders als neutral zu gutach-ten, weil der Ausgang des Verfahrens auch ihren Vorgesetzten gleichgültig ist; in manchen Fällen mögen diese eine gerichtliche Korrektur des Verhal-ten bestimmter ihrer Organe sogar durchaus begrüßen. Die Verwaltung ist auch keine Verfahrenspartei wie jede andere, weil sie nicht einfach auf den eigenen partikularen Vorteil oder auch nur auf die Wahrnehmung „ihrer“ öffentlicher Interessen ausgerichtet ist, sondern schon von sich aus auch die subjektiven Rechte der Bürger schützen und alle relevanten Interessen zum Ausgleich bringen soll. Das unterscheidet den Verwaltungsprozess auch vom Zivilprozess. Auch geht es manchmal nur um die Erläuterung unklarer Passagen oder die punktuelle Ergänzung von Gutachten, die im Verwal-tungsverfahren erstellt wurden; zieht das Gericht dafür die (selben) Amts-sachverständigen heran, ist daran nichts auszusetzen.

Freilich, und auch das liegt auf der Hand, ist das nicht in jedem Fall so. Aussagen von Sachverständigen spielen in manchen Verfahren die entschei-dende Rolle und sind oft entsprechend umstritten. Als besondere Umstän-de, die dann die Unparteilichkeit und die Fairness des Verfahrens beein-trächtigen können, hat der EGMR die amtswegige Bestellung der Sachver-ständigen, ihre Bedeutung für das Verfahren und ihre Aufgabe der Bewer-tung des Verhaltens ihrer Kollegen und der Klärung der rechtlichen Verant-wortlichkeit ihres Arbeitgebers betrachtet.¹⁰¹ In einer solchen Situation fin-den sich Amtssachverständige in vielen Fällen.

whether a tribunal is impartial for the purposes of Article 6 § 1 must be determi-ned solely according to the principles laid down in the Court's case-law, namely according to a subjective test, that is on the basis of the personal conviction of a particular judge in a given case, and also according to an objective test, that is as-certaining whether the judge offered guarantees sufficient to exclude any legitima-te doubt in this respect (see *Pétur Thór Sigurðsson v. Iceland*, no. 39731/98, § 37, ECHR 2003-IV; and *Wettstein v. Switzerland*, no. 33958/96, § 42, ECHR 2000-XII).“

100 Für das BVwG gehen die EB zur RV 2008 BlgNR 24.GP, 1, von 33.000 Fällen pro Jahr aus.

101 EGMR, 5. 7. 2007, Sara Lind Eggertsdottir, Rz 50 f: „An additional factor illus-trating the SMLB's [State Medico-Legal Board's] dominant role in the proceed-ings, albeit not as such incompatible with the notion of fairness within the mean-ing of Article 6 of the Convention (see *Sigurdur Gudmundsson v. Iceland* (dec.), 31 August 2006), was the fact that, as already mentioned above, the Supreme Court was empowered to request an opinion from the SMLB irrespective of the parties' stance on the matter and that it was the Supreme Court and not the parties

Daher lassen sich die Anforderungen an die Unparteilichkeit von Verwaltungsgerichten und ihrer Sachverständigen so interpretieren, dass sie einer Heranziehung von Amtssachverständigen nicht von vornherein im Weg stehen, dass sie durch eine solche Bestellung aber dann verletzt sind, wenn Sachverstand im konkreten Fall wichtig und strittig ist und wenn Organe des Rechtsträgers der belangten Behörde Einfluss auf die berufliche Situation des Sachverständigen und zugleich im konkreten Fall ein Interesse an einer bestimmten Aussage oder an einem bestimmten Verfahrensausgang haben.¹⁰² Ein solches Interesse lässt sich manchmal den Äußerungen von Politikern oder hohen Beamten eines Rechtsträgers entnehmen, die in einer bestimmten Frage schon eine Position bezogen haben und einen Gesichtsverlust befürchten müssen, manchmal kann es sich aber auch ohne spezifische Äußerungen etwa aus den finanziellen Folgewirkungen einer gerichtlichen Entscheidung ergeben. Sofern solche Umstände nicht ohnehin leicht erkennbar sind, gehört es zu den Mitwirkungspflichten des Beschwerdeführers, darauf hinzuweisen. Maßgeblich für die Beurteilung ist der Anschein, der sich einem informierten und verständigen, aber unbeteiligten Betrachter bietet.

that formulated and put the written questions to the SMLB. [...] It is also to be noted that the issue to be determined in the relevant proceedings before the Supreme Court was whether the State was liable to pay compensation on account of medical negligence in connection with the applicant's birth at the very hospital where the four members were employed, the NUH [National and University Hospital]. Their task was not simply to give an expert opinion on any given subject that might or might not differ from an opinion previously stated by their colleagues and the management at the NUH on the same subject. In preparing the SMLB's expert opinion for the Supreme Court, the four members in question were called upon to do something more intricate, namely to analyse and assess the performance of their colleagues at the NUH with the aim of assisting the Supreme Court in determining the question of their employer's liability. Therefore, the Court is unable to share the Government's view that this was merely a question of experts being employed by the same administrative authority as that involved in the case."

- 102 Vgl *Pabel*, Das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten am Beispiel des Betriebsanlagengenehmigungsverfahrens, RdU 2013, 93 (97), die „unter Umständen“ zur Sicherung der Fairness des Verfahrens die Heranziehung von nichtamtlichen Sachverständigen für geboten hält, generell aber für die Berücksichtigung ihrer Rolle bei der Würdigung ihrer Aussage durch die Behörde plädiert; ähnlich *Paulus*, Der Sachverständigenbeweis im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, ÖZK 2012, 150 (153) und *Storr* (FN 25) 914, dieser aber unter Schilderung der strenger deutschen Praxis. *Larcher* (FN 14) 11, plädiert für eine „Nachschärfung“ der Rolle des (Amts)Sachverständigen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren und vermehrte kontradiktorische Befragungen der Sachverständigen im Zuge einer öffentlich mündlichen Verhandlung.

Deswegen darf auch nach § 87 Abs 5 ASGG in Sozialrechtssachen zum Sachverständigen nicht bestellt werden, wer zum Beklagten (Versicherungs- und Sozialhilfeträger) in einem Arbeitsverhältnis steht oder von ihm in Leistungssachen häufig als Sachverständiger beschäftigt wird. Und deshalb hat auch der OGH in einem Strafprozess zu einem Subventionsbetrug zu Lasten des Land Steiermark, das sich dem Verfahren als Privatbeteiligter angeschlossen hatte, die Tätigkeit eines Sachverständigen mit seiner Funktion als Landesbeamter der Steiermark „schon aus objektiver Sicht als unvereinbar“ gewertet.¹⁰³

In solchen Fällen stehen Amtssachverständige verfassungskonform nicht „zur Verfügung“.¹⁰⁴ Rechtspolitisch empfiehlt sich zur Stärkung einer neuen Gerichtsbarkeit, für die ihr Ruf und äußerer Anschein eine große Rolle spielt, zweifelhafte Situationen erst gar nicht entstehen zu lassen.

2. Beauftragung der belangten Behörde mit ergänzenden Ermittlungen

Wie erwähnt, kann das Bundesfinanzgericht nach § 269 BAO die belangte Behörde mit Ermittlungen beauftragen. Auf den ersten Blick wirkt diese Vorschrift befremdlich: Wie soll die Betrauung einer Verfahrenspartei mit Ermittlungen mit der Unparteilichkeit des Gerichts und der Waffengleichheit der Parteien zusammengehen?¹⁰⁵ Ein zweiter Blick zeigt freilich auch die normative Umgebung: Das Verwaltungsgericht muss den Sachverhalt generell nicht selbst ermitteln, denn nach Art 130 Abs 4 Z 1 B-VG soll es in der Sache entscheiden, wenn „der maßgebliche Sachverhalt feststeht“, also idR durch die belangte Behörde ausreichend und ordnungsgemäß geklärt wurde.¹⁰⁶ Auch wenn das nicht der Fall ist, muss das Verwaltungsgericht nach Z 2 dieser Bestimmung nur dann selbst ermitteln, wenn dies rascher oder kostengünstiger geht; sonst steht die Verfassung einer Zurückverweisung an die belangte Behörde nicht entgegen; gegebenenfalls muss das Verwaltungsgericht deren Sachverhaltsfeststellungen im zweiten Rechtsgang wieder überprüfen. Nichts daran lässt an der Unparteilichkeit oder Waffengleichheit zweifeln.

103 OGH 17. 12. 1996, 14 Os 174/96, EvBl 1997/82.

104 So auch *Hengstschläger*, Der nichtamtliche Sachverständige – insbesondere im wasserrechtlichen Verfahren, RdU 2012, 93 (95); *Klaushofer* (FN 92) 54; beide mwN.

105 Kritisch auch *Pöschl* (FN 26) 291, und *Raab*, in diesem Band.

106 „Daraus ist [...] zu folgern, [...] dass Art 130 Abs 4 B-VG neu in diesem Sinn und Ausmaß die Mittelbarkeit des (Beweis-)Verfahrens akzeptiert“: *Leeb* (FN 26) 99.

Die Betrauung mit ergänzenden Ermittlungen lässt sich als punktuelle Zurückverweisung *während* des laufenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verstehen. Wenn die Betrauung nicht zur Umgehung der Ermittlungspflicht nach Art 130 Abs 4 Z 2 B-VG missbraucht wird und die ergänzenden Feststellungen der belangten Behörde im fortgesetzten verwaltungsgerichtlichen Verfahren ebenso überprüft werden können wie die ursprünglichen Feststellungen im angefochtenen Bescheid, dann schwinden verfassungsrechtliche Zweifel. Voraussetzung ist freilich, dass der Ermittlungsauftrag konkret definiert und der Abgabepflichtige darüber informiert wird.

Bedenken ergeben sich aber auch im Hinblick auf den höchstpersönlichen Charakter der richterlichen Arbeit, der dem Richter eine erhebliche Delegation von Aufgaben und eine Beschränkung auf die Rolle eines bloßen Approbationsbefugten verbietet,¹⁰⁷ und auf jene Garantien der Art 6 EMRK und Art 47 GRC, die die besondere Qualität des gerichtlichen Verfahrens vor allem für die Ermittlung des Sachverhalts ausmachen: die mündliche Verhandlung, die darin gebotene Möglichkeit der Parteien, Zeugen und Sachverständige zu befragen, und die Verpflichtung des Gerichts, sich nur auf das in der Verhandlung selbst Wahrgenommene zu stützen.¹⁰⁸ Eine mittelbare Beweisaufnahme durch die Verwaltungsbehörde wird diesen Anforderungen nicht gerecht.

Allerdings kann der Beschwerdeführer auf eine mündliche Verhandlung verzichten,¹⁰⁹ und ein solcher Verzicht umfasst dann wohl auch jene anderen Verfahrenselemente, die nur in der mündlichen Verhandlung bereitgestellt

107 Vgl Art 135 Abs 3 und Art 135a B-VG, weiters *Holoubek*, Die Organisation der Medienregulierung im Lichte der Konvergenz, JRP 2000, 216 (219): „typisch ist, dass Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung in denselben Händen liegen“.

108 Zur mündlichen Verhandlung zB EGMR 10. 12. 2009, Koottummel/Österreich, Rz 16 ff; zur Befragung von Zeugen in Gegenwart der Richter (immediacy), zur Erstreckung von Art 6 Abs 1 lit d EMRK als Bestandteil des fairen Verfahrens auch auf nichtstrafrechtliche Fälle und zum größeren Spielraum der Mitgliedstaaten in diesem Bereich EGMR 9. 3. 2004, Pitkänen/Finnland, Rz 58 ff; zur Befragung von Sachverständigen EGMR 11. 12. 2008, Mirilashvili/Russland, Rz 189 ff; 4. 4. 2013, C.B./Österreich, Rz 40 ff. Zur zentralen Bedeutung von Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme und die Verhandlungspflicht für die gerichtliche Qualität des Rechtsschutzes *Herbst* (FN 62) 436; *Ennöckl/Wessely* (FN 80) 586. Dass es nicht erforderlich sei, dass das Tribunal selbst Sachverhaltsermittlungen durchführen kann – so *Pabel* (FN 89) 77 –, lässt sich daher nicht generell sagen; das bestätigen auch die in FN 111 genannten Fälle.

109 ZB EGMR 24. 6. 1993, Schuler-Zraggen/Schweiz, Rz 58; 5. 7. 2005, Exel/Tschechische Republik Rz 47; *Morscher/Christ*, Grundrecht auf öffentliche Verhandlung gem. Art. 6 EMRK, EUGRZ 2010, 272 (275 ff).

werden können. Soweit kein (gültiger) Verzicht erfolgt, ist zu berücksichtigen, dass die Verwaltungsgerichte – anders als die ordentlichen Gerichte – im Bescheidprüfungsverfahren eine Sache nicht erstmals klären und entscheiden, sondern regelmäßig eben eine verwaltungsbehördliche Entscheidung kontrollieren. Wegen des nachprüfenden Charakters lassen sich nicht alle Ausprägungen eines gerichtlichen Verfahrens, das „von Null weg“ geführt wird, unbesehen auf die verwaltungsgerichtliche Bescheidprüfung übertragen. Das Verwaltungsgericht muss daher auch nach EMRK und GRC unstrittige Fakten nicht selbst neu ermitteln und im Regelfall auch nicht kontrollieren.¹¹⁰ Im Umkehrschluss bedeutet das freilich, dass das Verwaltungsgericht strittige Sachverhalte, soweit sie ergebnisrelevant sind, grundsätzlich in einer mündlichen Verhandlung unter Wahrung der genannten Garantien selbst ermitteln, selbst bewerten und die darauf gegründete Entscheidung selbst begründen muss.¹¹¹

Eine Betrauung der belangten Behörde mit ergänzenden Ermittlungen ist daher als Zwischenschritt unter bestimmten Umständen möglich. Es ist jedoch darauf zu achten, dass das Gericht die Ermittlungsergebnisse der Behörde selbst und umfassend würdigt. Die Möglichkeit, die Ermittlungsergebnisse zu würdigen, wird auch ausschlaggebend dafür sein, ob ein Ermittlungsauftrag überhaupt vom Gericht an die belangte Behörde delegiert werden darf: Geht es etwa um die Einsicht in Bücher und Aufzeichnungen und die Herbeischaffung damit in Zusammenhang stehender Informationen, hat das Gericht die Möglichkeit die aufgenommenen Beweise, bei denen es sich

110 Zu zulässigen Beschränkungen der Verhandlungspflicht und gerichtlichen Sachverhaltenskontrolle vor allem bei politischem Ermessen, technischen Spezialfragen, ausreichender Beteiligung an der Sachverhaltsermittlung in einem behördlichen Vorverfahren oder bloßen Rechtsbedenken zB EGMR 24. 6. 1993, Schuler-Zgraggen/Schweiz, Rz 58; 22. 11. 1995, Bryan/Vereinigtes Königreich Rz 44 ff; 12. 11. 2002, Döry/Schweden, Rz 37 ff; 25. 11. 2003, Pursiheimo/Finnland; 21. 7. 2011, Sigma/Zypern, Rz 154; Übersicht bei *Storr*, Verfahren und Verfahrensbeschleunigung der neuen Verwaltungsgerichte, ZUV 2013, 55 (60); s auch VfSlg 19.245/2011 und 19.632/2012 und VfGH 25. 9. 2013, U 1937/2012 ua.

111 Beispiele zu solchen Fällen bieten EGMR 14. 11. 2006, Tsafay/Vereinigtes Königreich, Rz 46 ff; 12. 9. 2012, Nada/Schweiz, Rz 211 ff (dort zu Art 13 EMRK); 14. 3. 2013, B.B. und F.B./Deutschland, Rz 50 f (dort zu Art 8 EMRK); EuGH 18. 7. 2013, verb Rs C-584/10 P, C-593/10 P und C-595/10 P, Kadi IV, noch nicht in Slg, Rz 119, 124; VfSlg 19.153/2010; VfGH 13. 3. 2013, U 1175/12 ua; 26. 6. 2013, U 1257/2012; 3. 10. 2013, U 642/2012; 3. 10. 2013, U 477/2013; 22. 11. 2013, U 729/2013; VwGH 14. 6. 2012, 2011/21/0278. Für die Pflicht zu einer eigenen gerichtlichen Begründung kann man vielleicht VfSlg 18.614/2008 anführen; allerdings enthält die Entscheidung explizit nur das aus dem Gerichtscharakter des AsylGH abgeleitete Verbot, auf die Begründung des angefochtenen Bescheides zu verweisen; s auch die Anmerkung dazu von *Öblinger*, migraLex 2009, 21.

um Dokumente handelt, selbständig zu würdigen. Geht es hingegen um die Einvernahme von Zeugen oder die Inanspruchnahme von Sachverständigen, könnte die Übertragung dieser Aufgabe auf die belangte Behörde außerhalb der mündlichen Verhandlung, die Unparteilichkeit des Gerichts und die Fairness des gerichtlichen Verfahrens in Frage stellen.

Angesichts der sonst doch eher schwachen Mittel, die belangte Behörde zur Mitwirkung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu motivieren,¹¹² ist die Betrauung eine mögliche Kompensation und vielleicht auch ein Mittel zur „Erziehung“ der belangten Behörde. Wird das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen jedoch vom Beschwerdeführer oder einer anderen Partei in Zweifel gezogen, muss das Gericht die Sache eben selbst klären.

3. Veröffentlichung der Entscheidung und privilegierter Informationszugang der Abgabenbehörde

Was in der grundrechtlichen, auf die Wahrung der Parteirechte im Einzelfall bezogenen Perspektive allerdings zu kurz kommt, ist die mündliche Verhandlung als Instrument zur Herstellung von Öffentlichkeit: Öffentlichkeit zur Kontrolle von Gerichten, die im Übrigen nur von ihresgleichen überprüft werden und sonst niemandem Rechenschaft schuldig sind; und Öffentlichkeit als Voraussetzung für Vertrauen in die Verwaltungsgerichtsbarkeit.¹¹³ Wenn es über die grundrechtlichen Anforderungen hinaus keine Pflicht zu einer öffentlichen mündlichen Verhandlung gibt, der Beschwerdeführer daher auf die Verhandlung und damit auch auf die Öffentlichkeit verzichten kann,¹¹⁴ oder wenn die Öffentlichkeit auf Antrag des Beschwerdeführers von der mündlichen Verhandlung ohne weiteres ausgeschlossen werden kann (§ 275 Abs 3 Z 1 BAO), und wenn das in der Praxis sogar den Regelfall bildet, dann geht die Betonung der legitimatorischen Funktion der öffentlichen mündlichen Verhandlung¹¹⁵ ins Leere; umso wichtiger wird die Veröffentlichung der gerichtlichen Entscheidungen.

Die Veröffentlichung hat aber nicht nur eine kontrollermöglichende und vertrauensbildende Funktion, sondern dient auch der Gleichheit der Parteien in künftigen Verfahren: Nur wer die Rechtsprechung kennt, kann seine Interessen effektiv wahrnehmen. Unterbleibt die Veröffentlichung von Entscheidungen, begünstigt das die Verwaltung, die die Entscheidungen als ihre Adressatin ja kennt und auch selbst in einem Informationssystem verarbeiten kann; besonders leicht ist das dort, wo es um einen gut abgrenzbaren

112 *Storr* (FN 110) 62 f.

113 ZB *Storr* (FN 110) 55; kritisch *Morscher/Christ* (FN 109) 274.

114 FN 109.

115 ZB EGMR 14. 11. 2000, Riepan/Österreich, Rz 27 mwN.

und überschaubaren Bereich wie die Finanzverwaltung geht. Gefahren birgt auch eine selektive Veröffentlichungspraxis: Wenn die Auswahl der publizierten Entscheidungen durch die Verwaltung oder zu ihren Gunsten gestaltet wird, kann das der belangten Behörde einen Informationsvorsprung verschaffen oder betroffene Bürger oder Unternehmen überhaupt davon abhalten, Rechtsmittel zu ergreifen.

§ 29 VwGGV verlangt, dass jedermann die Einsichtnahme in nicht öffentlich verkündete Erkenntnisse gewährleistet ist, und gewährleistet damit das Minimum, das der EGMR aus Art 6 EMRK ableitet¹¹⁶. § 20 BVwGG sieht darüber hinaus generell die Veröffentlichung der Erkenntnisse und (nicht bloß verfahrensleitenden) Beschlüsse des Bundesverwaltungsgerichts im RIS vor. Die LVwGGe folgen diesem Beispiel nur zum Teil.¹¹⁷ Auch dem Rechtsschutzverfahren in Abgabensachen ist eine § 29 VwGGV vergleichbare Bestimmung fremd: Mündliche Verhandlungen schließen grundsätzlich mit der Verkündung des Erkenntnisses. Es kann jedoch auch bloß der Beschluss verkündet werden, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt (§ 277 Abs 4 BAO).

Die Veröffentlichung von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts ist differenzierter geregelt: Nach § 23 Abs 1 BFGG hat die Bundesministerin für Finanzen oder der Bundesminister für Finanzen die Erkenntnisse und Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts im Volltext und, soweit vorhanden, auch die Rechtssätze, der Öffentlichkeit im Internet unentgeltlich zugänglich zu machen. Eine Veröffentlichung im RIS ist nicht vorgesehen. Es ist davon auszugehen, dass die Entscheidungen des BFG in Zukunft – wie bisher die Entscheidungen des UFS – in der sog „Findok“, der Datenbank des Finanzministeriums gemeinsam mit Erlässen, Richtlinien und bestimmten Einzelerledigungen des Finanzministeriums veröffentlicht werden. § 23 Abs 2 BFGG trifft schließlich Anordnungen betreffend die Anonymisierung der Entscheidungen.

Anders als nach dem BVwGG müssen Entscheidungen aber nicht in jedem Fall veröffentlicht werden: Nach § 23 Abs 3 BFGG hat eine Veröffentlichung zu unterbleiben, „wenn im Einzelfall wesentliche Interessen *der Parteien*¹¹⁸ oder *wesentliche öffentliche Interessen*¹¹⁹ entgegenstehen“, wobei der Ausschluss der Öffentlichkeit von jenem Organ zu verfügen ist, das die

116 ZB EGMR 6. 12. 2001, Petersen/Deutschland.

117 § 22 LVwGG-W. Nach § 19 Abs 2 LVwGG-B werden nur Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung, nach § 20 Abs 3 LVwGG-K Entscheidungen, die von allgemeinem, über den Einzelfall hinausgehenden Interesse sind, veröffentlicht.

Die restlichen Landes-VwGG enthalten keine Regelung.

118 Hervorhebung durch die Verf.

119 Hervorhebung durch die Verf.

Entscheidung getroffen hat (§ 23 Abs 4 BFGG). § 23 Abs 3 BFGG ist in mehrfacher Hinsicht problematisch: Die Veröffentlichung hat zwingend zu unterbleiben, wenn wesentliche Interessen entgegenstehen. Das Interesse kann sowohl auf Seiten des Beschwerdeführers als auch auf Seiten der belangten Behörde gelegen sein. Lässt sich die Gefährdung wesentlicher öffentlicher Interessen vor dem Hintergrund des gebotenen Grundsatzes der Veröffentlichung auf solche Fälle reduzieren, in denen wichtige staatstragende Angelegenheiten nicht an die Öffentlichkeit gelangen sollen, so kann ein wesentliches Interesse der belangten Behörde als Partei sich davon unterscheiden und in erster Linie in der Abwehr einer Reduzierung des Abgabenaufkommens gesehen werden: Wie die Veröffentlichungspraxis zu Zeiten des Bestehens des UFS unter Beweis gestellt hat, dürfte ein wesentliches öffentliches Interesse vor allem dann gegen die Veröffentlichung sprechen, wenn die Veröffentlichung der Entscheidung andere Steuerpflichtige als den Beschwerdeführer zu einem ähnlichen Verhalten animieren und damit einen fiskalischen Nachteil für die belangte Behörde mit sich bringen könnte. Dieser Ausschlussgrund erscheint vor allem deshalb als besonders problematisch, weil einerseits der Bundesminister für Finanzen als weisungsbefugte Oberbehörde der belangten Abgabenbehörde für die Veröffentlichung zu sorgen hat und andererseits das für den Ausschluss der Öffentlichkeit zuständige Organ des Bundesfinanzgerichts bei der Entscheidung über den Ausschluss über keinen Ermessensspielraum verfügt (arg: „Eine Veröffentlichung *hat* zu unterbleiben“). Zudem dürfte die gegnerische Partei auch keinerlei Anhörungs- oder Mitspracherecht bei der Entscheidung über die Veröffentlichung haben. Damit ist aber auch eine objektiv nachvollziehbare Kontrolle der Veröffentlichungspraxis ausgeschlossen. Dies ermöglicht das Entstehen einer Art Geheimjurisprudenz und könnte – bei missbräuchlicher Verwendung – auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und im Einzelfall auch der Waffengleichheit im finanzgerichtlichen Verfahren zuwiderlaufen.

4. Unparteilichkeit und Nähe zur belangten Behörde

Ein wesentlicher Charakterzug eines Gerichts ist, wie bereits bemerkt wurde, dessen Unparteilichkeit. Unparteilichkeit verlangt eine gleichmäßige Distanz des Gerichts zu den Parteien des vor ihm geführten Verfahrens.¹²⁰ Im allgemeinen Verwaltungsrecht dürfte dies wegen der Vielfalt der belangten Behörden meist kein Problem sein. Bundesabgabenangelegenheiten sind jedoch ein kleiner Bereich, in dem sich eine gewissen Nähe zwischen Richtern

120 Vgl zB VfSlg 14.901/1997.

und Vertretern der Finanzverwaltung schon aus diesem Grund leicht ergeben kann.

Die Sonderstellung, die die organisatorische und verfahrensmäßige Trennung von der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit dem Finanzministerium bei der Gestaltung „ihrer“ Verwaltungsgerichtsbarkeit einräumte, wurde bereits erwähnt,¹²¹ sie bietet auch weiterhin legitistische Einflussmöglichkeiten. Auch die Zuständigkeit in Gerichtsverwaltungsangelegenheiten und damit die Zuständigkeit für die Ausstattung mit Personal- und Sachmitteln im Aktionsbereich des Bundesfinanzgerichts ist dem Bundesministerium für Finanzen überantwortet.¹²² Dies schafft ebenfalls ein Naheverhältnis zwischen der belangten Behörde und dem Gericht, das zwischen Gericht und Beschwerdeführer nicht besteht.

Dazu kommt noch eine Reihe weiterer Faktoren. Eine Äquidistanz zu den Parteien ist örtlich jedenfalls nicht gegeben: Die Außenstellen des Bundesfinanzgerichts sind – wie schon die Außenstellen des Unabhängigen Finanzsenats – dort untergebracht, wo auch die Finanzämter für die Landeshauptstädte ihren Sitz haben. Für Graz ist dies sogar dasselbe Gebäude. Örtliche Nähe und die Nutzung von gemeinsamen Einrichtungen führen zu regelmäßigen Kontakten und oft auch zu persönlicher Nähe.

Usus war auch bislang, dass an den sogenannten „Salzburger Steuerdialogen“ Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz, des BMF und Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates teilnahmen. Beim „Salzburger Steuerdialog“ handelt es sich um regelmäßig stattfindende Zusammenkünfte von Organen der österreichischen Finanzverwaltung zum Zweck der zumeist auf eine Steuerart bezogenen fachlichen Diskussion von durch Steuerpflichtige oder Verwaltungsorgane selbst vorgebrachten Zweifelsfragen, deren Ergebnis schriftlich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung öffentlich zugänglich gemacht wird. Nun mag dies vor dem Hintergrund der bis zum 31. 12. 2013 geltenden Rechtslage noch irgendwie mit dem Argument zu rechtfertigen sein, dass auch der UFS eine Abgabenbehörde ist. Ab dem 1. 1. 2014 erschiene aber eine Beibehaltung dieser Praxis unter Ausschluss der Steuerpflichtigen (bzw der Interessensvertretungen ihrer berufsmäßigen Parteienvertreter) der von einem echten Gericht geforderten Unparteilichkeit abträglich.

121 Dazu oben bei FN 7.

122 Zum Problem der Weisungsbindung der monokratischen Justizverwaltung von Gerichten die vornehmlich die Verwaltung kontrollieren, und dem damit verbundenen Einfluss des Kontrollierten auf den Kontrollor VfSlg 15.762/2000; *Öhlinger*, Interview in ZUV 2012, 99; *Thienel* (FN 26) 15 FN 39.

Verstärkt wird der Eindruck einer stärkeren Nähe der Gerichts zur belangten Behörde als des Gerichts zum Beschwerdeführer noch durch den Umstand, dass das Finanzministerium die Veröffentlichung der Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts zu ermöglichen hat und dass diese Gerichtsentscheidungen wohl in Zukunft weiterhin in derselben Datenbank abrufbar sein werden wie die nicht bindenden Meinungsäußerungen des Finanzministeriums, die als Erlässe oder Richtlinien bezeichnet werden.

Alle diese Umstände führen nicht schon zur Parteilichkeit einzelner Verfahren oder zur Verfassungswidrigkeit der Finanzgerichtsbarkeit überhaupt. Sie sind aber für Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit ein besonders guter Grund, den gerichtlichen Charakter der Kontrolle ernst zu nehmen und bewusst Distanz zu wahren.¹²³ Gerade am Anfang muss eine neue Institution Vertrauen gewinnen. Dafür kommt es nicht nur auf die Einhaltung von Rechtsvorschriften, sondern auch die innere Einstellung der Kontrolleure wie der Kontrollierten und auf den äußeren Eindruck einer unparteiischen Gerichtsbarkeit an.

123 Allgemein ebenso *Storr* (FN 25) 918.

