




**Ausgewählte Fragen zur  
Bescheidbeschwerde und  
zur Wiederaufnahme**

**Linz, 8. Oktober 2019**

WP/StB Mag. Herbert Houf  
herbert.houf@auditpartner.at  
ÖGSW-CLUB ÖBERÖSTERREICH



**Agenda**



- Allgemeines zu Bescheiden und Zustellung
- Beschwerdeverfahren
- Wiederaufnahme des Verfahrens aktuelle Legistik und Judikatur
- Abgabenfestsetzung trotz Verjährung
- PLAB (oder PLB)

ÖGSW Club Oberösterreich

Seite 2

## Erledigung als Bescheid

Erledigungen sind (idR **schriftlich**) als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- Rechte (zB Nachsicht, Löschung) oder Pflichten (zB Vorladung, Auskunftsverlangen, Abgabenvor-schreibung) begründen, abändern oder aufheben;
- Abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen (zB Feststellungsbescheide nach § 188 BAO) feststellen;
- über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses (zB Haftungsbescheid gem § 224 BAO) absprechen

## Erledigungen - keine Bescheide

Mangels rechtlicher Voraussetzungen sind zB keine Bescheide:

- Auskünfte zB nach dem AuskunftspflichtG
- Buchungsmittelungen, Mahnungen (§ 227 BAO) und Rückstandsausweise (§ 229 BAO)  
→ unterscheide: Abrechnungsbescheid § 216 BAO, Rückstandsbescheinigung § 229a BAO
- Erteilung einer St.Nr., UID-Nr.
- Unbedenklichkeitsbescheinigungen (§ 160 BAO)
- Außenprüfungsberichte (§ 150 BAO)
- etc.

## Verfahrensleitende Verfügungen

- Bescheide (§ 94 BAO), die nur das Verfahren betreffen, dieses jedoch **nicht abschließen**
- können auch mündlich erlassen werden
- Beispiele: Vorladungen (vs „einfache“ Ladungen), Ablehnung von Fristerstreckungsansuchen, Verweigerung der Akteneinsicht, Ablehnung eines Beweisantrages, Androhung einer Strafe, Mängelbehebungsaufträge, Prüfungsauftrag, Ergänzungsauftrag und Bedenkenvorhalt
- gemäß § 244 BAO und diverser Sondernormen kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig  
Aber: Änderung im Wege zB gem § 299 BAO möglich!
- Unterscheide: abschließende verfahrensrechtliche Bescheide (zB Zurückweisung, Gegenstandsloserklärung)

## Rechtswirkung von Bescheiden

- Nur der Spruch kann Rechtswirkung (und damit in der Folge Rechtskraft) erlangen
- Verbindlichkeit (normative Wirkung, Gestaltungs- und Feststellungswirkung, Bindungswirkung gegenüber anderen Behörden)
  - Vollstreckbarkeit (bei Leistungsgeboten)
  - Tatbestandswirkung  
(wenn Bescheid Tatbestandselement einer anderen Rechtsvorschrift ist, zB § 4a Abs 8 EStG)

Rechtswirksamkeit tritt ein mit Bekanntgabe (§ 97 BAO), das ist idR

- Zustellung bei schriftlichen Erledigungen
- Verkündung bei mündlichen Erledigungen

Voraussetzung ist, dass der Bescheid

- an die Partei, für die er bestimmt ist, ergeht (muss als Bescheidadressat genannt sein) oder
- kraft gesetzlicher Anordnung (zB § 191 Abs 3 BAO) als ergangen gilt und
- dieser Partei zugestellt wird oder eine Zustellfiktion besteht (zB § 101 BAO)

- Zustellungen gem § 98 Abs 1 BAO grundsätzlich nach den Regeln des Zustellgesetzes außer bei elektronischer Zustellung
- **Elektronisch** zugestellte Dokumente gelten als zugestellt sobald sie **in den Verfügungsbereich des Empfängers** gelangt sind (= Einlangen in der Databox)
- im Zweifel hat die Behörde den Zustellzeitpunkt von Amts wegen festzustellen
- Bei Abwesenheit gilt Zustellung als nicht bewirkt, Zustellung wird mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam → das gilt nicht für die Abwesenheit zum Wochenende
- Zustellung am Freitag nach Kanzleischluss gilt mit diesem Tag als bewirkt, auch wenn der Bescheid erst am Montag abgerufen/gelesen wird (BFG vom 29.4.2016, RV/5100209/2016)

## Teilrechtskraft von Bescheiden

- Grundsätzlich keine, weil volle Anfechtbarkeit (§ 251 BAO)
  - Im Normalfall volle Änderungsbefugnis der Behörde bei neuerlicher Entscheidung über dieselbe Sache
  - Der neue (jüngere) Bescheid ersetzt den früheren vollinhaltlich; dieser scheidet somit aus dem Rechtsbestand aus
- Gesetzliche Ausnahmen infolge eingeschränkter Änderungsbefugnis
  - Die Abgabenbehörde darf den Bescheid nicht beliebig ändern, sondern nur in dem Ausmaß, in dem es der verwendete Verfahrenstitel erlaubt
  - Der neue (jüngere) Bescheid tritt zum bereits bestehenden Bescheid hinzu
- Anwendungsfälle: §§ 293, 293b, 295a, 193 Abs 1
- § 293a hinsichtlich der Begründung (Einkunftsart)
- § 207 Abs 2, 2. Satz bei Hinterziehung – eingeschränkte Änderungsbefugnis ohne Teilrechtskraftwirkung

## Rechtswidrigkeit von Bescheiden

- Rechtswidrigkeit des Inhalts  
siehe auch § 299 Abs 1 BAO: „wenn der Spruch sich als nicht richtig erweist“
- Wenn der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt oder aktenwidrig angenommen
- Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit, wenn Bescheid durch ein nicht berufenes Organ oder ein unrichtig zusammengesetztes Kollegialorgan erlassen wird
- Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften siehe dazu auch §§ 94 und 244 BAO

- Beschreibbeschwerde (§ 243) gegen Bescheide von Abgabenbehörden, also
  - BMF
  - FA Österreich und FA für Großbetriebe (Ab 1.7.2020)
  - Zollamt Österreich (ab 1.7.2020)
  - **Amt für Betrugsbekämpfung (ABB ab 1.7.2020)**
- Verfahrensleitenden Verfügungen nicht gesondert anfechtbar (§ 244); Anfechtung im Rahmen des verfahrensabschließenden Bescheides
- Beschwerdefrist 1 Monat
  - ab Bekanntgabe des Bescheides
  - ab Bekanntgabe der ergänzenden Begründung, wenn angekündigt
  - Analog bei Verweis auf Prüfungsbericht gem § 150

- Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung (§ 245 Abs 2) – Hemmung der Beschwerdefrist (einmalig)
- Antrag auf Verlängerung – Hemmung der Beschwerdefrist (§ 245 Abs 3), erforderlichenfalls auch mehrfach
- Gilt auch bei Verlängerungsanträgen iZm mit Vorlage
- Gilt auch bei Fristverlängerungen iZm Mängelbehebungen (§ 85 Abs 2) von Beschwerden
- Beschwerdefrist ist zu verlängern, wenn berücksichtigungswürdige Gründe vorliegen (kein Ermessen)
- Keine Hemmung über den beantragten Verlängerungszeitraum hinaus

## Einbringung der Beschwerde (I)

- Aktivlegitimation (§ 246)
  - Alle Bescheidadressaten
  - bei Feststellungsbescheiden und Grundsteuermessbescheiden, alle gegen die der Bescheid wirkt
- Sondervorschriften bei Haftungsbescheiden (§ 248)
  - Bescheidbeschwerde auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch
  - Antrag auf Mitteilung des noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruchs hemmt Fristablauf

## Einbringung der Beschwerde (II)

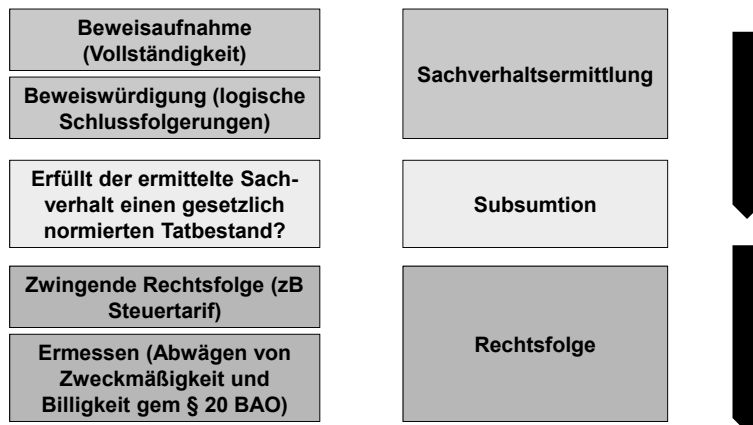
- Einzubringen bei der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat - § 249 Abs 1
- Bei Änderung der Zuständigkeit auch bei der neu zuständigen Behörde (siehe aber § 4 AVOG)
- Einbringung beim Verwaltungsgericht innerhalb der Beschwerdefrist gilt als rechtzeitig
- Verwaltungsgericht leitet unverzüglich an die Abgabenbehörde weiter
- In den Fällen des § 248 kann Beschwerde gegen den Abgabebescheid auch bei Abgabenbehörde, die den Haftungsbescheid erlassen hat, eingebracht werden - § 249 Abs2

## Inhalt der Bescheidbeschwerde

- **Inhalt** der Beschwerde - § 250
  - Bezeichnung des angefochtenen Bescheides
  - Erklärung, in welchen Punkten angefochten wird (Beschwerdepunkt)
  - Erklärung, welche Änderungen beantragt werden
  - Begründung
- Mängelbehebung (§ 85 Abs 2)
  - **Nicht behebbare Mängel?**
- Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, sind **voll anfechtbar** (§ 251); Ausnahme: Teilrechtskraft
- Tritt ein Bescheid an Stelle des angefochtenen Bescheides, gilt Beschwerde auch als gegen späteren Bescheid gerichtet (§ 253)
- **keine aufschiebende Wirkung**: Beschwerde hemmt Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht (§ 254), aber § 212a

## Beschwerdepunkte (I)

- Phasen der Rechtsanwendung (= Fehlerquellen)





## Beschwerdepunkte (II)

- Beweisaufnahme
  - Nur auf Antrag oder von Amts wegen aufgenommene Beweise sind zu würdigen, daher keine antizipative Beweiswürdigung zulässig
  - Alle relevanten Beweise sind aufzunehmen (→ **Amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht** → **Parteiengehör**)
  - Unbeschränktheit der Beweismittel

## Beschwerdepunkte (III)

- Beweiswürdigung
  - Behörde hat in freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen oder nicht
  - alle (relevanten) Beweise sind grundsätzlich gleichwertig
  - Grundsätzlich kein Beweisverwertungsverbot
  - bei divergierenden Beweisen ist der wahrscheinlichste Sachverhalt anzunehmen
  - Erwägungen und Folgerungen müssen schlüssig sein (→ **Denkumögliche Beweiswürdigung** → **aktenwidrig angenommener Sachverhalt**)

## Beschwerdepunkte (IV)

- Subsumtion
  - Soll-Ist-Vergleich (= Verknüpfung) des festgestellten Sachverhalts mit einem gesetzlich normierten Tatbestand
  - **Rechtsauslegung** – unbestimmte Rechtsbegriffe
  - Aktenwidrig angenommener Sachverhalt

## Beschwerdepunkte (V)

- Rechtsfolge
  - idR zwingend auf Grund der gesetzlichen Vorgaben als Ausfluss des Legalitätsprinzips gem Art 18 B-VG
  - Ausnahmsweise im **Ermessen** der Behörde (Art 130 Abs 3 B-VG), wenn das Gesetz einen diesbezüglichen Spielraum einräumt
  - Gemäß § 20 BAO innerhalb der gesetzlichen Grenzen
  - nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit
  - unter **Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände des Einzelfalles**
- Bescheidbegründung
  - Muss die Ergebnisse der Sachverhaltsermittlung, der Subsumtion und der Ermessensübung nachvollziehbar wiedergeben

## Anfechtung abgeleiteter Bescheide

- Abgeleitete Bescheide können nicht in Punkten eines zu Grunde liegenden (Feststellungs-)Bescheides angefochten werden (§ 252)



- Keine Verjährung für Feststellungsbescheide

## Anfechtung von Feststellungsbescheiden

- Feststellungen selbständig anfechtbar (§ 190 Abs 2 BAO)
- Aktivlegitimation:
  - § 246 Abs 1 BAO: An den der Bescheid ergangen ist
  - § 246 Abs 2 BAO: Gegen den der Bescheid wirkt
  - kein Beitritt möglich bzw erforderlich
- Mehrere Beschwerden sind zu verbinden
- Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid nicht mit der Begründung zulässig, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind
- Aussetzung der Einhebung dennoch möglich

## Beschwerdevorentscheidung (I)

- IdR verpflichtend durch die den angefochtenen Bescheid erlassende Abgabenbehörde - § 262
- Hat zu unterbleiben, wenn
  - Antrag in der Beschwerde und
  - Vorlage binnen 3 Monaten ab Einlangen
- Künftig nicht zulässig und unverzüglich vorzulegen, wenn behauptet wird
  - Gesetzwidrigkeit von Verordnungen
  - Verfassungswidrigkeit von Gesetzen
  - Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen
- BVE nicht zulässig bei Bescheiden des BMF
- BVE kann Bescheid in jede Richtung abändern, aufheben oder Beschwerde abweisen (kein Verböserungsverbot) - § 263

## Beschwerdevorentscheidung (II)

- BVE wirkt wie ein Beschluss (§ 278) oder Erkenntnis (§ 279)
- Auf das Recht zur Stellung eines Vorlageantrags ist hinzuweisen
- gegen BVE binnen 1 Monat Vorlageantrag (§ 264) möglich durch
  - Beschwerdeführer
  - Jeden, gegen den die BVE wirkt
- Beschwerde gilt wieder als unerledigt, Wirkungen der BVE bleiben
- Bei Zurücknahme des Vorlageantrages gilt Beschwerde wieder als durch BVE erledigt
- Bestimmungen über die Beschwerde (Frist, Einbringung, Verzicht, Zurücknahme, Unzulässigkeit) sind sinngemäß anzuwenden.

## Vorlage (I)

- Abgabenbehörde hat die Bescheidbeschwerde ohne unnötigen Aufschub vorzulegen (§ 265 Abs 1), wenn
  - Keine BVE zu erlassen ist
  - Die BVE mit Vorlageantrag angefochten ist
- Vorlage umfasst jedenfalls Bescheid, BVE, Vorlageantrag und Beitrittserklärungen + Akten (§ 266)
- Vorlagebericht umfasst jedenfalls Darstellung des Sachverhalts, Nennung der Beweismittel; Stellungnahme der Abgabenbehörde.
- An die Parteien ergeht Vorlagebericht + Aktenverzeichnis
- Abgabenbehörde (die den Bescheid erlassen hat) ist Partei im Verfahren vor dem BFG (kontradiktorisches Verfahren)

## Vorlage (II)

- Nach Vorlage müssen Abgabenbehörde und Partei das BFG über Änderungen aller für die Entscheidung maßgeblichen Verhältnisse informieren.
- Wenn Abgabenbehörde trotz Aufforderung des BFG die Aktenvorlage unterlässt, kann das BFG auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers entscheiden (§ 266 Abs 4)
- Ab Vorlage sind – außerhalb des § 300 BAO - keine Entscheidungen der Abgabenbehörde zulässig

## Aufhebung gem § 300

- Ab Vorlage der Beschwerde bzw ab Einbringung der Vorlageerinnerung:  
Grundsätzliches Verbot der Änderung des angefochtenen Bescheides durch das Finanzamt  
→ Nichtigkeitssanktion!
- BVE (in den Fällen der § 262 Abs 2 - 4) bzw. Aufhebung von BVE's (bei gleichzeitiger neuer Sachentscheidung durch die Abgabenbehörde) sind nur zulässig, wenn
  - Zustimmung durch Bf (= Erklärung ggü BFG) UND
  - Beschluss des BFG samt Setzung einer Frist UND
  - Tatsächliche Aufhebung und Erlassung eines Ersatzbescheides durch das FA innerhalb der vom BFG gesetzten Frist
- Möglich bis zur abschließenden Erledigung durch das BFG

## Vorlageerinnerung

- erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das VerwG nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages bzw. der Bescheidbeschwerde (wenn keine BVE zu erlassen ist), kann die Partei eine Vorlageerinnerung einbringen (§ 264 Abs 6)
- Vorlageerinnerung wirkt wie die Vorlage der Beschwerde
- Sie muss die Bezeichnung des angefochtenen Bescheids, der BVE und des Vorlageantrages enthalten
- Durch die Aufhebung einer BVE scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus (§ 264 Abs 7)

## Verfahren vor dem BFG (I)

- Ablehnungsrechte § 268
- Obliegenheiten und Befugnisse des BFG analog Abgabenbehörde (§ 269), außer
  - Verlängerung der Beschwerdefrist
  - Erlassung von BVE
  - Bindungswirkungen gemäß § 278 Abs 3 und § 279 Abs 3
- Ermittlungen wahlweise (§ 269 BAO)
  - durch das BFG (hat alle Obliegenheiten und Befugnisse der Abgabenbehörden, Abs 1)
  - durch eine beliebige Abgabenbehörde (Abs 2)
- Erörterungstermin (§ 269 Abs 3) mit Niederschrift
- Kein Neuerungsverbot (§ 270)

## Aussetzung der Entscheidung

- Aussetzung der Entscheidung (§ 271) von Amts wegen (kein Antragsrecht, Ermessensentscheidung), wenn Vorfragenentscheidungen oder gleiche/ähnliche Rechtsfragen vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde anhängig sind.
- Vor Vorlage durch die AbgBeh, nach Vorlage durch das BFG
- Antrag auf Fortsetzung beendet Wirksamkeit von Aussetzungsbescheiden der AbgBeh
- Nach Abschluss des (Vor-)Verfahrens ist von Amts wegen fortzusetzen
- **NEU seit 1.9.2019:** Aussetzung auf Antrag (§ 271a), wenn eine Streitbeilegungsbeschwerde iSd § 8 EU-BStbG eingebracht wurde
- Amtswegige Fortsetzung, wenn Bescheid nach § 48 Abs 2 oder 3 ergangen ist

- Entscheidung in Senaten (§ 272), wenn
  - In der Beschwerde, im Vorlageantrag (§ 264) oder in einer Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt
  - Wenn Bescheid gem § 253 an Stelle eines anderen tritt und Antrag binnen 1 Monat ab Bekanntgabe gestellt wird
  - Wenn der Berichterstatter das aus zulässigen Gründen (§ 272 Abs 3) verlangt
- Berichterstatter hat folgende Rechte
  - Ermittlungen nach § 269 Abs 1 und 2
  - Mängelbehebungsaufträge
  - Gegenstandsloserklärungen
  - Aussetzung der Entscheidung
- Berichtigungen (§ 293, 293a, 293b) und Aufhebungen zur Klaglosstellung (§ 289) von Senatsentscheidungen durch Senat

- Mündliche Verhandlung (§ 274)
  - In der Beschwerde, im Vorlageantrag (§ 264) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt
  - Wenn Bescheid gem § 253 an Stelle eines anderen tritt und Antrag binnen 1 Monat ab Bekanntgabe gestellt wird
  - Wenn der Berichterstatter oder Senatsvorsitzende das für erforderlich hält
  - Wenn der Senat dies beschließt
- Keine mündliche Verhandlung bei Zurückweisung oder Gegenstandsloserklärung oder Aufhebung und Zurückverweisung nach § 278
- Antrag kann zurückgezogen werden



## **Mündliche Verhandlung (II)**

- Mündliche Verhandlung (Forts.)
  - Nicht sinnvoll bei reinen Rechtsfragen
  - Nicht sinnvoll, wenn rasche Entscheidung gewünscht
  - Ladung der Parteien verpflichtend
  - Öffentlich, Ausschluss möglich
  - Keine Aufzeichnungen
  - Niederschrift gem § 87 BAO, allenfalls elektronisch (Abs 7)

## **Beschlussfassung der Senate**

- Beratung und Entscheidung:  
nach mündlicher Verhandlung durch alle Senatsmitglieder (§ 276)
- An Verhandlung, Beratung und Abstimmung müssen alle Senatsmitglieder teilnehmen
- Keine Stimmenthaltung zulässig (§ 277 Abs 1)
- Beschluss mit einfacher Mehrheit – Dirimierungsrecht des Vorsitzenden (§ 277 Abs 2)
- Niederschrift über Beratung und Abstimmung (§ 277 Abs 3)
- Verkündung der Entscheidung nach mündlicher Verhandlung außer Entscheidung wird der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten jedenfalls immer auch schriftlich (§ 277 Abs 4)

## Erkenntnisse und Beschlüsse (I)

- Beschlüsse des BFG nach § 278 über
  - Die Zurückweisung (§ 260)
  - Die Zurücknahme (§ 85 Abs 2) oder Gegenstandsloserklärung (§ 256 Abs 3, § 261)
  - Die Aufhebung und Zurückverweisung wegen unterlassener Ermittlungen, außer diese ist unzulässig aus Gründen der Verwaltungsökonomie (Ermessensentscheidung)
- Entscheidung in der Sache selbst durch Erkenntnis (§ 279) mit voller Änderungsbefugnis
- Bindungswirkung für Abgabenbehörden, falls diese Erkenntnisse abändern, aufheben oder ersetzen (§ 279 Abs 3)

## Erkenntnisse und Beschlüsse (II)

- Inhalt (§ 280):
  - Bezeichnung des Verwaltungsgerichts und Namen des Richters
  - Name der Parteien und ihrer Vertreter
  - Bezeichnung des angefochtenen Bescheides
  - Spruch, einschließlich Entscheidung, ob Revision zulässig ist
  - Begründung
  - bei Senatsentscheidungen auch die Senatsmitglieder und den Schriftführer
  - Datum der mündlichen Verkündung, sonst der Unterfertigung
- Hinweis auf Beschwerde- oder Revisionsmöglichkeit
- Einheitliche Entscheidung (§ 281), außer Fälle des § 188 (Abs 3)
- Neu: Verständigung gem § 281a BAO, wenn VerwG nach Vorlage feststellt, dass noch eine BVE zu erlassen ist oder kein Vorlageantrag eingebracht wurde

## Sonstige Bestimmungen

- Vollstreckung (§ 282) – die Abgabenbehörden müssen unverzüglich den der Rechtsanschauung des BFG entsprechenden Rechtszustand herzustellen
- Klaglosstellung (§ 289)
  - BFG kann seine Erkenntnisse oder Beschlüsse aufheben, wenn sie mit Revision vor dem VwGH oder Beschwerde vor dem VfGH angefochten sind
  - Darf je Verfahren nur einmal erfolgen
- Antrag auf Vorabentscheidung (§ 290)
  - mittels Beschluss, der den Parteien zuzustellen ist
- Entscheidungspflicht des BFG (§ 291)
  - Ggf Fristsetzungsantrag

## Verfahrenshilfe (I)

- Auf Antrag der Partei (§ 292), wenn
  - diese die Kosten des Verfahrens ohne Beeinträchtigung ihres Unterhalts nicht bestreiten kann
  - die Rechtsverfolgung nicht mutwillig oder aussichtslos erscheint
- Bei juristischen Personen sind auch die Vermögensverhältnisse wirtschaftlich Beteiligter zu berücksichtigen
- Antrag bei AbgBeh (bis zur Vorlage) oder VerwG, in den Fällen des § 283, 284 beim VerwG
- Antrag hat die Entscheidung der Partei zu enthalten, ob KWT oder RAK die Bestellung des Verfahrenshelfers obliegt

- Beschluss über die Bestellung des Verfahrenshelfers obliegt jedenfalls dem VerwG, die KWT bzw RAK sind zu verständigen
- KWT bzw RAK bestellen mit Beschluss den Verfahrenshelfer
- Wurde Antrag auf Verfahrenshilfe binnen Beschwerdefrist bzw Vorlagefrist eingebracht, so beginnen diese Frist neu zu laufen
  - Mit Zustellung des Beschlusses der KWT bzw RAK
  - Mit Zustellung des abweisenden Beschlusses des BFG

- Bestimmungen für die Abänderungen von Bescheiden dienen der Durchbrechung der Rechtssicherheit (Vertrauen auf die Rechtskraft) im Interesse der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)
- Auch bei Ermessensentscheidung gilt daher der **Vorrang der Rechtsrichtigkeit** (Bei der Ausübung des Ermessens ist immer auch die Intention der Norm zu berücksichtigen)
- Prinzip der Rechtsrichtigkeit auch vorrangig gegenüber dem Grundsatz von Treu und Glauben (gegenteilig früher § 117 BAO, nicht aber VO zu § 236 BAO)
- Verstärkung der Rechtsbeständigkeit durch Verkürzung der Verjährungsfristen (SteuerreformG 2005)
- Mittlerweile aber auch hier gegenteiliger Trend (siehe jüngste Änderungen zu § 209a BAO)

## Ermessensentscheidung

- Immer dann, wenn Maßnahme nicht zwingend vorgeschrieben ist, zB § 303 Abs 1 BAO
- Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO)
- **Billigkeit** – Interesse des Abgabepflichtigen, vor allem Treu und Glauben, persönliche Verhältnisse – Fairness!
- **Zweckmäßigkeit** – Interesse der Abgabenbehörde, vor allem Verwaltungsökonomie (Geringfügigkeit, Uneinbringlichkeit, Unbilligkeit der Einhebung)
- Begründung von Ermessensentscheidungen immer geboten
- Unterschied Beschwerdeverfahren (neue Ermessensübung) vs. VwGH-Verfahren (Überprüfung der Ermessensübung)

## Wiederaufnahme des Verfahrens (I)

- Für abgeschlossene Verfahren (Rechtskraft nicht erforderlich) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen
- Wiederaufnahmegründe gem § 303 Abs 1
  - **Erschleichungstatbestand**: Bescheid wurde durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen
  - **Neuerungstatbestand**: Tatsachen oder Beweismittel (die vor Abschluss des Verfahrens bereits existent waren) sind neu hervorgekommen
  - **Vorfragentatbestand**: Der Bescheid war von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig und es wurde nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden
- Wenn ein im Spruch anderslautender Bescheid resultiert

## Wiederaufnahme des Verfahrens (II)

- **Erschleichungstatbestand**
  - Gerichtlich strafbare Handlung durch Partei, Behördenorgan oder Dritte
  - zB Nötigung, gefährliche Drohung, Fälschung von Beweismitteln, Missbrauch der Amtsgewalt, Geschenkkannahme, Bestechung
  - Keine Verurteilung erforderlich, Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatseite genügt
  - Die als erwiesen angenommene Tat ist im Wiederaufnahmebescheid eindeutig zu bezeichnen und zu umschreiben
  - Bloßer Verdacht oder Hinweis auf Untersuchungen genügt nicht

## Wiederaufnahme des Verfahrens (III)

- **Neuerungstatbestand**
  - Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände
  - Müssen zum Zeitpunkt des Erstbescheids bereits bestanden haben
- **Keine Tatsachen im Sinn des § 303 BAO sind**
  - höchstgerichtliche Erkenntnisse
  - Entscheidungen von Verwaltungsbehörden
  - abweichende Beweiswürdigung im Finanzstrafverfahren
  - geänderte rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes
  - Hervorkommen von Rechtsirrtümern
  - bloße Mutmaßungen
  - Unterlassene (nachgeholte) Anträge

- **Vorfragentatbestand**
  - Rechtsfrage, für deren Entscheidung nicht die AbgBeh zuständig ist, die aber für das Verfahren relevant ist
  - zB Abgabenhinterziehung für Verjährung, gerichtliche Strafdrohung für Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG; bestehender Abgabenanspruch für Haftung, etc.
  - nur bei Bindungswirkung iS § 116 BAO (setzt Tatbestandskongruenz voraus)
  - auch bei wiederholten Vorfragenentscheidungen
  - nur bei Parteienidentität (siehe Vorabentscheidung nach § 290 BAO)
- In verfassungskonformer Auslegung – auch Entscheidungen derselben Abgabenbehörde in einem anderen Verfahren

- Der **Wiederaufnahmeantrag** hat zu enthalten (§ 303 Abs 2):
  - Bezeichnung des Verfahrens, das wiederaufgenommen werden soll
  - Bezeichnung der Umstände (Abs 1), auf die sich die Wiederaufnahme stützt
- Nicht mehr relevant seit 2014
  - Angaben zur Beurteilung des (fehlenden) groben Verschuldens für die bisherige nicht Geltendmachung
  - Antragsfrist 3 Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes
- Voraussetzungen für Wiederaufnahme auf Antrag und von Amts wegen daher grundsätzlich ident („Waffengleichheit“)
- Aber: Jud. des VwGH – Bei Wiederaufnahmeantrag ist die Neuerung ‚aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen‘ (VwGH 19.10.2016, 2014/15/0058, VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036)

## Wiederaufnahme auf Antrag (II)

- Wiederaufnahme auf Antrag aus allen Gründen wie auch von Amts wegen möglich (3 Tatbestände)
- Nach Eintritt der Verjährung ist ein Wiederaufnahme gem § 304 BAO nur zulässig, wenn sie
  - a) **vor Eintritt der Verjährungsfrist** beantragt wird, oder
  - b) **innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft** des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird (neu seit 2019)
- Die Wiederaufnahme ist seit 2014 in jedem Fall (von Amts wegen, auf Antrag) eine Ermessensentscheidung (bei Antrag früher Rechtsanspruch)
- VO-Ermächtigung zur Ermessensübung

## Wiederaufnahme - Abänderungsbefugnis

- Mit Wiederaufnahmebescheid ist (neuer) **Sachbescheid zu verbinden** (keine Wiederaufnahme auf Vorrat)
- Beide Bescheide können getrennt (mit jeweiliger inhaltlicher Begründung) bekämpft werden
- bei Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ist allfällige **Beschwerde gegen Sachbescheid gegenstandslos** zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO)
- Für den Sachbescheid besteht uneingeschränkte Abänderungsbefugnis, d.h. Änderungen sind keinesfalls an die vorliegenden Wiederaufnahmegründe gebunden (→ keine Teilrechtskraft)



- Bescheidbegründung oft mangelhaft – **Begründung muss enthalten:**
  - Sachverhalt, auf den die Behörde die Wiederaufnahme stützt
  - Welcher konkrete Wiederaufnahmegrund durch den vorliegenden Sachverhalt nach Ansicht der Behörde verwirklicht wurde
  - Auch die Ermessensübung iZm der WA ist zu begründen
- Wiederaufnahmebescheide, die in ihrer Begründung den Wiederaufnahmegrund nicht enthalten, sind **nicht sanierbar**
  - Auch nicht in BVE/BE (nunmehr Erkenntnis) sanierbar (UFS 19.9.2007, RV/0316-F/07 unter Hinweis auf VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076 unter Verweis auf VwGH 19.9.2017, 2004/13/0108), da die Berufungsbehörde (nunmehr VerwG) nur in der Sache (Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme) zu entscheiden hat und nicht über eine allfällige Wiederaufnahme aus anderen Gründen

- Verjährung steht auch einer Minderung der Abgabefestsetzung entgegen (zB VwGH 4.9.2008, 2007/17/0222; aA VwGH 16.11.1984, 83/17/0163 mit einigen Kommentarmeinungen in diese Richtung)
- Verjährung ist von Amts wegen zu beachten (kein Antragsprinzip), daher auch kein Verzicht seitens des AbgPfl möglich
- Verfassungsmäßig bedenklich, wenn durch Liegenlassen einer Eingabe Rechte der Partei verloren gehen – daher verfassungskonforme Auslegung von § 209a Abs 2 in Fällen, in denen kein Antrag vorgesehen ist (§§ 200, 295)

## Fristen für Festsetzungsverjährung

- Frist (§ 207 Abs 2)
  - 1 Jahr für Strafen und Kostenersatz
  - 3 Jahre für Verbrauchsteuern, feste Gebühren nach Abschn. II GebG, Gebühren gem § 17a VfGG und § 24 VwGG
  - 5 Jahre bei allen übrigen Abgaben, inkl Recht zur Rückforderung zu Unrecht bezogener Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben
  - 10 Jahre, **soweit** eine Abgabe hinterzogen ist (außer absolute Verjährung tritt vorher ein)
    - Abgabenhinterziehung als Vorfrage, unabhängig von der (Möglichkeit zur) Bestrafung
- Das Recht, Verspätungszuschläge, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt mit der Abgabe

## Beginn der Verjährungsfrist

- Beginn des Fristenlaufes (§ 208 Abs 1) mit Ablauf des Jahres,
  - lit a) in den Fällen des § 207 Abs 2, in dem Abgabeananspruch entstanden ist
  - lit b) in den Fällen des § 207 Abs 3, in dem die Voraussetzung für Strafe oder Kostenersatz entstanden ist
  - lit c) in den Fällen des § 207 Abs 4, in dem die rückzufordernden Beträge geleistet wurden
  - lit d) in den Fällen des § 200, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde
  - lit e) in den Fällen des § 295a, in dem das Ereignis eingetreten ist

## Abgabenfestsetzung trotz Verjährung (I)

- In einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis (§ 209a Abs 1 BAO)
- Zwecks Erledigung eines Antrags (§ 209a Abs 2 – idF JStG 2018 seit 1.1.2019)
  - wenn die Abgabenfestsetzung un(mittelbar) von der Erledigung einer Beschwerde oder eines Antrags abhängig ist und die Beschwerde oder der Antrag vor Eintritt der Verjährung gestellt wird oder
  - wenn die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO binnen Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO oder die Wiederaufnahme gem § 303 Abs 1 BAO vor Ablauf der Frist des § 304 lit b) BAO **beantragt oder durchgeführt wird**
- Sofern nicht Abs 1 oder 2 anzuwenden sind, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheides, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden (§ 209a Abs 3 BAO)

## Abgabenfestsetzung trotz Verjährung (II)

- Gemäß Abs 4, wenn
  - eine Abgabenerklärung vor Eintritt der Verjährung eingebracht wird
- Gemäß Abs 5, wenn
  - Abgabenbehörde einen nach § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid innerhalb eines Jahres bzw. binnen der Frist nach § 300 ersetzt und die Festsetzung in einem Erkenntnis zulässig wäre
- Gemäß Abs 6, wenn
  - eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der absoluten Verjährung (§ 209 Abs 3) zurückgenommen wird, soweit eine Abgabe hinterzogen ist und wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme erfolgt

## **PLABG inkl. Änderungen durch das FORG (I)**

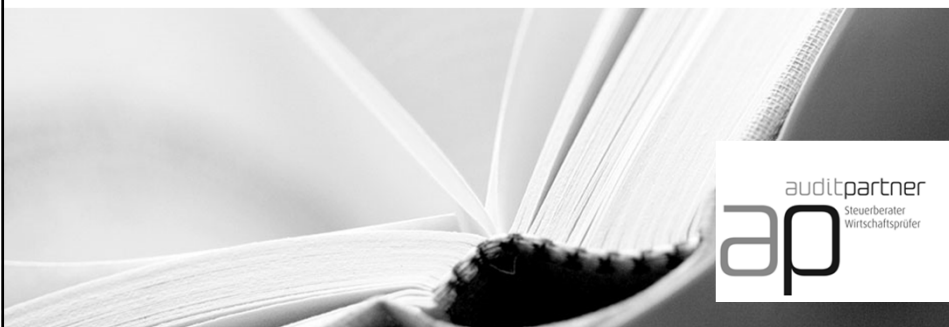
- Mit 1.1.2020 ist durch den BMF ein bundesweiter Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge (PLAB) einzurichten (siehe § 49 Z 3 BAO neu)
- Dem PLAB obliegt die Durchführung der Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge im Auftrag des Finanzamtes (der Betriebsstätte des Arbeitgebers (§ 81 EStG 1988) – soll im Zuge des FORG gelöscht werden)
- Die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge stellt eine Außenprüfung gemäß § 147 der BAO dar und umfasst
  1. die Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG 1988,
  2. die Sozialversicherungsprüfung gemäß § 41a des ASVG und
  3. die Kommunalsteuerprüfung gemäß § 14 des KommStG 1993

## **PLABG inkl. Änderungen durch das FORG (II)**

- Dem PLAB obliegt die Durchführung von allgemeinen Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen
- Organe des PLAB sind berechtigt, für Zwecke der Erhebung von lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen die allgemeinen Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen gemäß § 143 bis § 146 BAO und gemäß § 42 und § 43 ASVG durchzuführen.
- PLAB hat allgemeine Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen (§§ 143 bis 146 BAO bzw. §§ 42 f ASVG) durchzuführen auf Anforderung
  1. eines Finanzamtes
  2. der Österreichischen Gesundheitskasse oder
  3. der Gemeinde
- Organe des PLAB sind berechtigt, für die Erfüllung ihrer Aufgaben die Befugnisse gemäß § 12 des AVOG 2010 (ab 1.7.2020: §§ 54, 146a und 146b BAO) wahrzunehmen.

- Der PLAB wird gemäß § 6 PLABG als Organ tätig
  - des Finanzamtes bei der Lohnsteuerprüfung
  - der Gesundheitskasse bei der Sozialversicherungsprüfung
  - der Gemeinde bei der Kommunalsteuerprüfung
- Der PLAB wird bei der Durchführung von allgemeinen Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen als Organ der mit der Einhebung der betreffenden Abgaben oder Beiträge betrauten Stelle tätig
- Einrichtung eines Prüfungsbeirats (2 BMF, 2 Finanzämter, 2 BMASGK, 2 Gesundheitskasse, 1 Gemeindebund, 1 Städtebund)
- Verfahren nach den Bestimmungen der BAO über Außenprüfungen
- Prüfungsauftrag durch das Finanzamt, allenfalls auf Anforderung der Gesundheitskasse oder der Gemeinde
- Keine Bindungswirkung an Prüfungsergebnisse, aber Info an PLAB bei Abweichungen

**Danke für Ihre Aufmerksamkeit!**



**WP/StB Mag. Herbert Houf**

[herbert.houf@auditpartner.at](mailto:herbert.houf@auditpartner.at)

**HOUF + AUDIT PARTNER Wirtschaftsprüfer OG**

5754 Hinterglemm, Sonnweg 563  
1220 Wien, Wagramer Straße 19 / 8. Stock  
tel + 43 1 26983710, fax + 43 1 2698371576