

94. Jahrgang / 10. Juni 2019 / Nr. 17

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

(Luxus-)Immobilien

BMF-Info zur Überlassung an Anteilsinhaber

Auftraggeberhaftung

Verrechnung von Zahlungen bei Insolvenz

Grundstückstausch

Steuerbefreiung für Baulandgestaltung

Kapitalertragsteuer

Beschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen

BAO-Update

Aktuelles auf einen Blick

Umsatzsteuerdelinquenz

Bestrafung von Mehrwertsteuervergehen

Auf den Punkt gebracht

BAO-Update: Aktuelles auf einen Blick

Gesetzgebung – Verwaltungspraxis – Rechtsprechung

ROMAN THUNSHIRN / ILSE GÖSSINGER*)



„Was gibt es Neues?“ – Dieser Nachrichtenüberblick bietet kurz und bündig alles Wissenswerte rund um die Bundesabgabenordnung für den Unternehmensalltag und die Beratungspraxis.

1. Kapitalabfluss-Meldegesetz: Keine Spezialvollmacht notwendig

Seit 2017 finden auf das Kapitalabfluss-Meldegesetz (§ 12 Kapitalabfluss-Meldegesetz iVm § 114 BAO) gestützte Prüfungen statt. Ungeachtet der fachlichen Bedenken (*Heller/Steffl*, Erhebungen zu abgabenrechtlich relevanten Sachverhalten nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz, SWK 23/24/2018, 1095; *Thunshirn*, Umfang der Auskunftspflichten nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz, SWK 13/14/2018, 611) war nicht ganz klar, ob die Standardvollmacht der KSW ausreichend ist. Nun hat das BMF eine einheitliche Vorgehensweise bestätigt: Für die steuerliche Vertretung ist keine Spezialvollmacht erforderlich. Das allgemeine Vollmachtsformular der KSW reicht aus.

Anmerkung: *In einer Sitzung des Kontaktkomitees hat das BMF bestätigt, dass Wirtschaftstreuhänder für die Vertretung bei Prüfungen nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz bei Verwendung des Vollmachtmusters der KSW keine Spezialvollmacht benötigen. Die Überprüfung einer Meldung nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz hat immer ein Bankkonto des steuerlich Vertretenen zum Gegenstand, sodass dem steuerlichen Vertreter die betreffende Kontonummer nach Ansicht des BMF bekanntgegeben werden kann. Die Meldung selbst darf dem Vertreter allerdings nicht vorgelegt werden, da diese am Ende eine Auflistung aller Kontoinhaber enthält. Wenn mehrere Kontoinhaber vorhanden sind, muss für jeden Kontoinhaber eine Vollmacht vorhanden sein. Andernfalls würde die Offenlegung der Meldung gegen das Bankgeheimnis der nicht durch denselben Steuerberater vertretenen Kontoinhaber verstoßen. Das BMF hat angekündigt, die Prüfer entsprechend zu informieren und die Klarstellungen in die FAQ zum Kapitalabfluss-Meldegesetz aufzunehmen (Hübelbauer, Kapitalabfluss-Meldegesetz – Spezialvollmacht notwendig? taxlex 2019, 52; Information im KSW-Update 3/2018, 16).*

2. BFH-Judikatur

2.1. Auslegung einer Prozesshandlung (BFH 27. 2. 2019, IX B 112/18)

Prozesshandlungen existieren auch im Abgabenverfahren; dazu zählen ua Anträge auf Wiedereinsetzung. Unzulässige Prozesshandlungen sind rechtswirkungslos. Die Prozesshandlung „bedingte Berufungszurücknahme“ ist daher rechtswirkungslos (UFS 24. 8. 2005, RV/0516-W/02) und damit ein Nullum. Willensmängel iS zivilrechtlicher Normen (zB Irrtum) gelten auch für Prozesshandlungen im Anwendungsbereich der BAO (für die BAO vgl *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 85 Tz 2). Wie *Ritz* festhält, ist im Allgemeinen eine „Aufklärung“ (iSd § 871 ABGB) rechtzeitig, wenn sie vor formeller Rechtskraft des von der Willensmangelfreiheit ausgehenden Bescheides erfolgt.

Die Kernaussagen des gegenständlichen BFH-Beschlusses lauten: „*Wer sich mit einem Rechtsschutzbegehren an ein Gericht wendet, nimmt eine Prozesshandlung vor,*

*) Dr Roman *Thunshirn*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner der Merkur Treuhand AG in Wien und Mitglied des Fachsenats der KWT. Dr Ilse *Gössinger*, Steuerberaterin, ist Leiterin der Rechtsabteilung der Merkur Treuhand AG in Wien.

für deren Auslegung die §§ 133, 157 BGB entsprechend gelten.“ Das entspricht auch der österreichischen Rechtslage.

Im Kern ging es um folgenden Fall: Der Kläger wendet sich mit seinem Schreiben gegen das Urteil des Finanzgerichts und bringt vor, das Urteil sei nicht ordnungsgemäß zugestellt worden und damit unwirksam. Das Verfahren sei daher über eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand fortzusetzen. Der BFH qualifiziert dieses Vorbringen im Wege der Auslegung als Nichtzulassungsbeschwerde gegen das erstinstanzliche Urteil. Bei Auslegung der Prozesshandlung ist der wirkliche Wille so zu erforschen, wie er aus der Sicht des Empfängers der Erklärung verstanden werden muss. Das Vorbringen des Klägers hat erkennbar die Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts und damit die Fortsetzung des Rechtsstreits zum Ziel. Eine Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des Finanzgerichts stellt dafür das einzige statthafte Rechtsmittel dar, mit dem der Kläger sein Ziel erreichen kann. Ein Antrag auf Wiedereinsetzung genügt den prozessrechtlichen Voraussetzungen nicht.

Anmerkung: *Dies gilt auch im Rahmen der BAO sowie des BFGG. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen oder verbale Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischritts (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 1). Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist aber grundsätzlich das Erklärte. Das Erklärte ist – so wie im Zivilrecht – aber der Auslegung zugänglich, falls die Erklärung unklar ist (Ritz aaO). Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Bei Auslegung einer Willenserklärung nach den §§ 914 ff ABGB ist zunächst vom Wortsinn in seiner gewöhnlichen Bedeutung auszugehen, dabei aber nicht stehen zu bleiben, sondern der Wille der Parteien, das ist die dem Erklärungsempfänger erkennbare Absicht des Erklärenden, zu erforschen. Letztlich ist die Willenserklärung so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht, wobei die Umstände der Erklärung und die im Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche heranzuziehen sind (OGH 9. 3. 1983, 6 Ob 575/83). Für die BAO ist relevant, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (Ritz aaO). Im Zweifel ist einer Prozesshandlung, die die Partei zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (Ritz aaO). Bei einem eindeutigen Inhalt ist daher eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen (Ritz aaO).*

In diesem Zusammenhang ist aber auch zu beachten, dass, wenn dem Einschreiter mehrere verfahrensrechtliche Maßnahmen zur Bekämpfung von Bescheiden und zur Durchsetzung seines Rechtsstandpunkts zur Verfügung stehen, davon auszugehen ist, dass dieser nicht eine Maßnahme wählt, die wegen Fristversäumnis schon von vornherein zum Scheitern verurteilt ist, sondern einen Antrag stellen möchte, der einer inhaltlichen Erledigung zugänglich ist. Ebenso gilt uE wie im Zivilrecht das Prinzip falsa demonstratio non nocet. Wird etwa ein Antrag auf Wiederaufnahme als Wiedereinsetzungsantrag bezeichnet, jedoch inhaltlich korrekt ausgeführt, so schadet uE die Fehlbezeichnung nicht.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang das Spannungsverhältnis zum Mängelbehebungsverfahren. Gemäß § 85 Abs 2 BAO ist die Behörde berechtigt und verpflichtet, Mängel von Eingaben mit einem Mängelbehebungsauftrag zu klären. Eine vorherige Zurückweisung ist unzulässig. Die Behörde hat dem Einschreiter die Mängelbehebung mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht. Enthält eine Prozesshandlung eine falsche Bezeichnung, so ist diese unstrittig mangelhaft. Es erscheint aber fraglich, ob ein Mängelbehebungsauftrag ergehen muss oder aber die Prozessklärung iSd Auslegungsgrundsätze ohne Mängelbehebungsauftrag zu qualifizieren ist.

Die falsche Bezeichnung des Einschreiters stellt aber kein Formgebrechen dar (VwGH 24. 6. 2010, 2010/15/0001). Derartige Anbringen sind zurückzuweisen. Ein Vertreter kann

immer nur als Vertreter jener Person angesehen werden, für die er nach außen hin auftritt. Vertritt er dabei irrtümlich eine Person, der im Abgabeverfahren keine Parteistellung zukommt, wird dieser Legitimationsmangel nicht dadurch zu einem bloßen – behebbaren – Formgebrechen, dass derselbe Vertreter auch zur Vertretung der Partei selbst befugt gewesen wäre. Etwas Anderes ist ein undeutlicher Inhalt der Erklärung (VwGH 22. 4. 2009, 2008/15/0252).

2.2. Mitwirkungspflichten bei Auslandszeugen: Stelligmachung von im Ausland ansässigen Zeugen (BFH 13. 2. 2019, VIII B 83/18)

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gebietet es dem Einschreiter einen im Ausland wohnhaften Zeugen zur Vernehmung vor der nationalen Abgabenbehörde stellig zu machen.

Anmerkung: *Gemäß § 76 Abs 1 Satz 4 dFGO iVm § 90 Abs 2 dAO ist ein im Ausland ansässiger Zeuge vom Finanzgericht nicht zu laden, sondern von den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht zu stellen, wenn der ausländische Zeuge auch zu einem ausländischen Sachverhalt aussagen soll. Bezieht sich die mit der Nichtzulassungsbeschwerde gerügte unterbliebene Sachaufklärung auf die Vernehmung eines solchen Auslandszeugen, ist in der Beschwerde darzulegen, dass der Beschwerdeführer seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht, den Zeugen zu stellen, genügt hat (BFH 13. 2. 2019, VIII B 83/18). Die österreichische Rechtslage ist ident (VwGH 27. 2. 2002, 97/13/0201; Bachl, ecolex 2002/182; Lang/Jirousek, Praxis des Internationalen Steuerrechts (2005) 1. „Stelligmachen“ von Zeugen als Maßnahme im Rahmen der Beweismittelbeschaffungspflicht; Fuherr/Reiter, Stelligmachung von im Ausland lebenden Zeugen, SWK 16/2019, 737).*

3. VwGH, BFG: Allgemeine Themen der BAO

3.1. Verjährung

3.1.1. Verjährung bei hinterzogenen Abgaben (VwGH 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0072)

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207 Abs 2 BAO). Die Verlängerung der Frist bezieht sich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine (Abgaben-)Forderung; die Bestimmung ist daher nicht personenabhängig. Entscheidend ist alleine, dass eine Abgabe von wem immer hinterzogen ist. Es ist unerheblich, ob jene Person, die eine Abgabe hinterzogen hat, bereits verstorben ist. Der VwGH knüpft damit an seine bisherige Judikatur an.

Anmerkung: *Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Hinterziehung voraus. Dies umfasst den Nachweis der für den Straftatbestand maßgebenden Kriterien (VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0036; Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 15). Die Beurteilung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus dieser muss sich ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (Ritz aaO). Die lange Verjährungsfrist gilt auch dann, wenn eine Bestrafung nicht möglich ist (zB §§ 29, 30a Abs 1 FinStrG; strafrechtliche Verjährung). Da Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe keine Tatbestandsverwirklichung herbeiführen, schließt deren Vorliegen die Verlängerung der Verjährung aus.*

3.1.2. Vorläufige Bescheiderlassung und Verjährung (BFG 15. 3. 2019, RV/7100223/2018)

Stützt sich die Behörde zu Unrecht auf eine Ungewissheit (§ 200 Abs 2 BAO) und erlässt sie einen vorläufigen Bescheid (konkret hat sich die Behörde nicht auf eine Ungewissheit im Tatsachenbereich, sondern im Rechtsbereich gestützt), beginnt die Verjährungsfrist mit dem Jahr der Erlassung des vorläufigen Bescheides zu laufen. Dies ist insofern logisch, als bei Erlassung des vorläufigen Bescheides die Ungewissheit beseitigt ist (§ 208 Abs 1 lit d) BAO).

Die Sonderbestimmung des § 209 Abs 4 BAO und die dort vorgesehene 15-jährige absolute Verjährungsfrist gelten ausschließlich für den Ersatz des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid (somit nur für den Fall des § 200 Abs 2 BAO). Für auf andere Verfahrenstitel gestützte Abänderungen des vorläufigen Bescheides (etwa für amtswegige Wiederaufnahmen) gilt die verlängerte absolute Verjährungsfrist nicht.

Anmerkung: Das BFG hat – da die Frage nicht entscheidungsrelevant war – offengelassen, ob eine endgültige Festsetzung eines zu Unrecht auf § 202 Abs 2 BAO gestützten Bescheides innerhalb der 15-jährigen verlängerten Verjährungsfrist des § 209 Abs 4 BAO zulässig ist. UE ist dies mit derselben Begründung zu verneinen. Der zu Unrecht vorläufig ergangene Bescheid gilt als „normaler“ Bescheid.

3.2. Geheimbeweise und Beweisverwertungsverbote (VwGH 21. 1. 2019, Ra 2018/17/0150)

In der Praxis häufen sich bei Existenz von (naturgemäß oft später als solche qualifizierten) Scheinfirmen in der Lieferkette Fälle, in denen Betriebsprüfungsergebnisse auf Prüfungsergebnisse anderer (dritter) Prüfungen gestützt werden, die dem Abgabepflichtigen nicht zur Verfügung stehen. Für Auftraggeber ist es mitunter schwierig, gesichert zu erkennen, ob der potenzielle Auftragnehmer (häufig Sublieferant) bei Beauftragung als Scheinfirma zu qualifizieren ist. Es stehen – anders als für die Behörden – nur öffentlich zugängliche Quellen (Firmenbuch; § 8 SBBG) zur Verfügung. Diese Praxis und das gegenständliche VwGH-Erkenntnis geben dazu Anlass, auf ein fast „esoterisch“ anmutendes Thema, nämlich das Verbot von Geheimbeweisen, zurückzugreifen. Die Scheinfirmenthematik wird häufig damit begründet, dass der Abgabepflichtige (Auftraggeber) es verabsäumt hat, sich über das beauftragte Unternehmen ausreichend zu informieren (zB BFG 29. 6. 2017, RV/7103219/2012; UFS 17. 12. 2012, RV/2724-W/11). So unerwünscht die Existenz von Scheinfirmen und der damit verbundene Entfall von Steuern und Sozialabgaben auch sind, darf nicht übersehen werden, dass die Grenzen eines rechtsstaatlichen Verfahrens nicht überschritten werden dürfen. Die Problematik des Verbots von Geheimbeweisen wurde in der Scheinfirmenjudikatur soweit ersichtlich bislang noch nicht aufgegriffen.

Der VwGH hat in seinem zum GSpG ergangenen Erkenntnis folgenden Stammrechtsatz (von den Autoren gekürzt) ausgeführt: *„Es entspricht der ständigen Rechtsprechung zum Verfahrensregime der BAO, dass durch den Verweis auf die einen Revisionswerber betreffende und diesem bekannte Entscheidung zur Begründung eines Erkenntnisses weder der Revisionswerber in der Verfolgung seiner Rechte noch der VwGH an der Überprüfung des angefochtenen Erkenntnisses auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit gehindert wird. Ein Verweis auf die Begründung von Entscheidungen in anderen Verfahren entspricht in Verfahren nach der BAO (nur) dann nicht den gesetzlichen Anforderungen, wenn diese anderen Entscheidungen den Parteien des aktuellen Verfahrens nicht bekannt sind. Ein Begründungsmangel führt in diesem Zusammenhang daher (nur dann) zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und in weiterer Folge zur Aufhebung durch den VwGH, wenn er entweder die Parteien des Verfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den VwGH an der Überprüfung der angefochtenen Entscheidung auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert“.*

Der VwGH setzt damit seine frühere Rechtsprechung konsequent fort: Es ist mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliche Beweismittel zu stützen (VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0201; 19. 12. 2000, 2000/14/0104). Im Erkenntnis vom 28. 6. 2012, 2009/15/0201, ging es um Kundenanfahrtslisten, die eine Behörde im Zuge der Prüfung einer Brauerei beschlagnahmt hatte. Der Betriebsprüfer hatte sich auf diese Kundenanfahrtslisten gestützt und behauptet, im Besitz dieser Listen zu sein. Der Beschwerdeführerin war allerdings die Einsichtnahme in diese Listen versagt, weshalb es ihr nicht möglich war, die Richtigkeit der Darstellung des Prüfers zu

kontrollieren. Interessant dabei ist, dass der Beschwerdeführerin stichprobenweise Einsicht gewährt wurde. Ohne der Beschwerdeführerin die umfassende Einsichtnahme in die Listen ermöglicht zu haben oder sich auch nur mit dieser Einwendung auseinander gesetzt zu haben, hat die Behörde die der Schätzung zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen auf den Inhalt dieser Listen gestützt.

Anmerkung: Das Heranziehen von Beweisen aus anderen Verfahren ist unzulässig, wenn dem Abgabepflichtigen diese Beweise (i) nicht bekannt sind oder (ii) nicht bekanntgegeben werden dürfen. Ein Verweis auf die Begründung von Entscheidungen in anderen Verfahren entspricht nur dann den gesetzlichen Anforderungen, wenn diese anderen Entscheidungen eben den Parteien des aktuellen Verfahrens bekannt sind. Unter anderem aus § 48a BAO ergibt sich aber eine weitreichende Amtsverschwiegenheitsverpflichtung, die in der Praxis das Heranziehen von Beweisen aus anderen Verfahren idR verunmöglicht.

Das Verbot geheimer Beweismittel ist von den Beweisverwertungsverböten zu unterscheiden. Diese ergeben sich aus verschiedensten Bestimmungen (zB § 170 BAO). Soweit keine ausdrücklichen spezialgesetzlichen Beweisverwertungsverböte bestehen (etwa § 8 Abs 4 KontRegG), kennt die BAO im Unterschied zu § 98 Abs 4 FinStrG kein Beweisverwertungsverbot. Das Verbot geheimer Beweise unterscheidet sich von den Beweisverwertungsverböten dadurch, dass es sich um Beweise handelt, die zwar gegen kein Verbot verstoßen, jedoch einer Verfahrenspartei schlicht nicht bekannt sind oder bekanntgegeben werden dürfen. Als Beweismittel kommen in einem fairen Verfahren nur Umstände in Betracht, die der Partei bekanntgegeben werden dürfen. Gemäß § 183 Abs 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Die Partei hat zB nicht nur Anspruch auf Bekanntgabe des Inhaltes einer Zeugenaussage, sondern auch auf Bekanntgabe des Namens des Zeugen. Es ist mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliche Beweismittel zu stützen (mwN Ritz, BAO⁶, § 166 Tz 7; VwGH 26. 6. 1980, 0911/79; 16. 1. 1984, 83/10/0238; 13. 9. 1991, 91/18/0065; 19. 12. 2000, 2000/14/0104; 28. 6. 2012, 2009/15/0201). Daher kommen Aussagen von Personen, denen im Abgabeverfahren vor ihrer Aussage die Geheimhaltung ihrer Identität zugesagt wurde, als Beweismittel nicht in Betracht. Dasselbe gilt für Umstände, die dem Abgabepflichtigen wegen § 48a BAO nicht bekanntgegeben werden dürfen (dazu mwN Ritz aaO).

3.3. Zustellung an mehrere Personen, Hinweis auf die Zustellfiktion (VwGH 18. 10. 2018, Ra 2018/15/0059)

Zustellfiktionen sind gesetzliche Regelungen, wonach eine Erledigung jemandem gegenüber, dem das Schriftstück nicht zugestellt wird, dennoch als zugestellt gilt. Solche Fiktionen finden sich in mehreren Bestimmungen der BAO, insbesondere bei der Zustellung an Personengruppen oder an Rechtsvorgänger. Von den Zustellfiktionen können auch Verwaltungsgerichte Gebrauch machen bzw sind an die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO gebunden, sofern sie die BAO anzuwenden haben. Das Fehlen eines Hinweises gemäß § 101 Abs 3 letzter Satz BAO führt dazu, dass ein Bescheid als nicht zugestellt gilt. Dies gilt auch für Entscheidungen durch das BFG.

Anmerkung: Das zitierte Erkenntnis betraf eine Entscheidung des VwGH iZm der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO. Die Entscheidung wurde an „H Rudolf u Mitbes“ gerichtet und Rudolf H zugestellt. Einen Hinweis auf die Rechtsfolge des § 101 Abs 3 Satz 2 BAO enthielt die Entscheidung jedoch nicht. Die Zustellwirkung des § 101 Abs 3 Satz 2 BAO war im gegenständlichen Fall mangels des in dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises nicht eingetreten.

Für die Praxis ist zu beachten, dass § 26 Abs 2 ZustG und § 227 Abs 2 letzter Satz BAO anders als §§ 97 und 101 BAO hingegen keine Fiktionen, sondern (widerlegbare) Vermutungen enthalten. Keine Zustellfiktionen, sondern Fiktionen des Vorliegens von Zustellbevollmächtigungen sind hingegen in § 81 Abs 7 BAO sowie § 9 Abs 5 ZustG enthalten. Auch § 23 Satz 2

WEG enthält eine Zustellfiktion: Wenn kein Verwalter bestellt ist, gilt – solange kein vorläufiger Verwalter durch das Gericht bestellt ist – der im Grundbuch erstgenannte Wohnungseigentümer als Zustellbevollmächtigter.

3.4. Beweiskraft von Sachverständigengutachten (VwGH 31. 1. 2019, Ra 2018/16/0216)

Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden. Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise nicht entgegengetreten werden.

Anmerkung: Der Entscheidung (Höhe von Kanalgebühren) lag ein Sachverhalt zugrunde, der sich auf ein Gutachten eines Amtssachverständigen gestützt hat. Der VwGH wiederholt den „Standardsatz“ über die Beweiswirkung von Sachverständigengutachten (von den Autoren stark verkürzt): „Nach ständiger Rechtsprechung hat die Behörde – ebenso wie das Verwaltungsgericht – ein Gutachten auf seine Schlüssigkeit dahingehend zu überprüfen, ob das Gutachten den Gesetzen des richtigen, zur Kenntnis der Wahrheit führenden Denkens entspricht. Fehler, die hier festzustellen sind, sind durch die Einholung ergänzender oder neuer sachverständiger Äußerungen zu beseitigen. Behörde wie Gericht sind verpflichtet, für die Klarstellung des Sachverhaltes in allen wesentlichen Punkten zu sorgen, insb auch für die Überprüfung eines eingeholten Sachverständigengutachtens. Sie sind zwar an die eingeholten Sachverständigengutachten nicht gebunden, dürfen von ihnen aber nur in entsprechend fachlich begründeter Weise abweichen. Im Zweifel ist der beigezogene Amtssachverständige dazu zu veranlassen, die gegen das Gutachten vorgetragene Kritik in jedem einzelnen Punkt in einer auch dem nicht fachkundigen Rechtsanwender einleuchtenden Weise zu widerlegen und das Entscheidungsorgan damit in die Lage zu versetzen, die Einsichtigkeit der von der Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen in einleuchtender Weise detailliert darzustellen.“

Gemäß § 177 BAO ist für den Fall, dass ein Beweis durch Sachverständige notwendig sein sollte, ein öffentlich bestellter Sachverständiger heranzuziehen. Die Behörde kann ausnahmsweise auch andere geeignete Personen als Sachverständige heranziehen, wenn es mit Rücksicht auf die Besonderheit des Falls geboten erscheint. Anders als das allgemeine Verwaltungsrecht kennt die BAO keine Amtssachverständigen für das Abgabewesen. Die mitunter als „Amtssachverständige“ bezeichneten Beamten der Finanzverwaltung sind – anders als Amtssachverständige im allgemeinen Verwaltungsrecht – demnach keine Amtssachverständige iSd österreichischen Rechtslage. Sie gelten daher nicht als Sachverständige und ihre Darlegungen und Aussagen gelten nicht als Sachverständigenbeweis.

Die Partei kann auch von sich aus Gutachten von Sachverständigen vorlegen. Solche „Privatgutachten“ sind zwar keine solchen iSd § 177 BAO, doch ist ihr Beweiswert deshalb nicht geringer (mwN Ritz, BAO⁶, § 177 Tz 2). Einem Amtsgutachten kommt daher keine beweismachende Monopolstellung zu. Für die Beratungspraxis ist es daher wichtig, dass Sachverständigengutachten (Privatgutachten) lege artis und schlüssig sind. Für die Bewertung von Immobilien existieren in den einschlägigen Gesetzen (§§ 9 ff LBG 1992) und in der Lehre (vgl etwa Seiser/Kainz, Der Wert von Immobilien [2011]) umfangreiche Aussagen über den notwendigen Inhalt von Gutachten. Entspricht ein Privatgutachten nicht diesem (notwendigen) Inhalt, so besteht die Gefahr, dass es als unschlüssig verworfen wird.

3.5. Bescheiderlassung gegen nicht mehr existente Rechtsträger, mangelnde Aktiv- und Passivlegitimation

Judikatur: BFG 16. 1.2019, [RV/2100618/2010](#) (Maßnahmenbeschwerde einer gelöschten AG); 13. 3. 2019, [RV/6100914/2014](#) (Einstellung des BFG-Verfahrens, wenn Verlassenschaft arbeitslos abgetan wird oder an Zahlungsstatt überlassen wird); 20. 3. 2019, [RM/2100001/2019](#) (Beschwerde einer nach § 10 Abs 2 FBG gelöschten GmbH); 20. 3. 2019, [RM/2100009/2019](#) (keine Prozesslegitimation einer im englischen Gesellschaftsregister gelöschten Ltd); 1. 4. 2019, [RV/6100584/2018](#) (Einstellung des Verfahrens nach Vereinsauflösung).

Eine Bescheiderlassung gegen nicht mehr existente (juristische und natürliche) Personen ist mangels Aktivlegitimation unzulässig. Eine besonders komplexe Frage ist aber, wann genau ein Rechtsträger als erloschen gilt.

Eine Kapitalgesellschaft erlischt jedenfalls mit der Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit. Anders ist es, wenn eine Kapitalgesellschaft aus anderen Gründen als wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wird und noch Vermögen vorhanden ist. Ähnlich ist dies bei einer Genossenschaft. Der Entscheidung des BFG vom 16. 1. 2019, RV/2100618/2010, lag die Maßnahmenbeschwerde des vor Löschung bestellten Vorstands einer AG zugrunde. Die Löschung erfolgte gemäß § 40 Abs 1 FBG aufgrund von Vermögenslosigkeit. Eine AG ist zwar rechtsfähig, kann jedoch nur durch ihre hierzu befugten Organe (Vertreter) rechtswirksam handeln. Ohne vertretungsbefugte Organe ist eine AG nicht handlungsfähig. Eine Kapitalgesellschaft geht weder durch die Liquidation noch durch die Einstellung der Geschäftstätigkeit ihres Unternehmens, sondern erst mit der Löschung im Firmenbuch ihrer Rechtspersönlichkeit verlustig. Das Vorhandensein der Rechtspersönlichkeit ist jedoch gerade das entscheidende Kriterium für das Bestehen der juristischen Person. Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind. Von dieser Regelung nicht erfasst sind Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft gemäß § 40 Abs 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird. Mit der Löschung gemäß § 40 Abs 1 FBG ist auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden. Die Entscheidung des BFG vom 20. 3. 2019, RM/2100001/2019, betrifft eine GmbH und wurde analog begründet.

Die Entscheidung des BFG vom 20. 3. 2019, RM/2100009/2019, betraf eine im englischen Gesellschaftsregister gelöschte Ltd. Das BFG beruft sich in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des OGH, demzufolge die Löschung im englischen Register konstitutiv wirkt. Die Beendigung (*dissolution*) bewirkt, dass die Existenz der Gesellschaft als Rechtsträger (juristische Person) aufhört und die Vertretungsbefugnisse enden (OGH 19. 3. 2015, 6 Ob 178/14s). Mit der Löschung einer solchen Gesellschaft im Gesellschaftsregister hört diese nach englischem Recht zu existieren auf.

Anmerkung: Die Rechtsfähigkeit richtet sich nach dem bürgerlichen Recht, worunter neben dem ABGB das internationale Privatrecht (zB §§ 9 und 12 IPRG) und das Unternehmensrecht zu verstehen sind. Ist eine juristische Person nach dem für sie maßgeblichen Recht des Gründungsstaates erloschen, ist dieser Status nach dem IPRG auch in Österreich rechtsverbindlich, weil sich die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer in einem Mitgliedstaat errichteten Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaates beurteilt, auch wenn sie im Gründungsstaat nur ihren statutarischen Sitz hat und dort keine Geschäftstätigkeit entfaltet. Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Für ausländische Rechtsträger gilt das IPRG.

Die auf § 93 Abs 3 GmbHG basierende Regelung des § 80 Abs 3 BAO im Fall einer gelöschten GmbH ist nur im Fall einer Liquidation iSd § 89 GmbHG anwendbar, nicht aber im Fall einer Löschung nach einem Konkursverfahren (vgl etwa Ritz, BAO⁶, § 80 Tz 15 mwN). Dasselbe gilt für bereits erteilte Vollmachten an Steuerberater.

In BFG 13. 3. 2019, RV/6100914/2014, ging es um einen ruhenden Nachlass. Das BFG hält (sinngemäß) fest: Bei einer natürlichen Person endet die Parteifähigkeit mit deren Tod. Der ruhende Nachlass ist eine anerkannte juristische Person. Anders als bei einer endgültig erloschenen Kapitalgesellschaft treten der ruhende Nachlass bzw später die Erben in die Rechtsstellung des Verstorbenen ein. Diese Rechtsnachfolger haben sowohl Aktiv- als auch Passivlegitimation. Das österreichische Recht ordnet den Erbschaftserwerb erst mit der Einantwortung an, nur aus dem verfahrensrechtlich erforderlichen Zeitraum zwischen dem

Todesfall und der Einantwortung folgt seine rechtliche Existenz (Obermaier, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008, 125). Gemäß § 19 Abs 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge (wie etwa nach §§ 547 und 797 ABGB) die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Unabhängig davon beziehen sich die ertragsteuerlichen Wirkungen auf den Todeszeitpunkt und „blenden“ die juristische Person ruhender Nachlass aus. Wird die Verlassenschaft armutshalber abgetan (§ 153 AußStrG) oder wird das Nachlassvermögen an Zahlungsstatt überlassen (§ 154 AußStrG), erfolgt keine Einantwortung und es kommt zu keiner Gesamtrechtsnachfolge. Da im Beschwerdefall somit keine Gesamtrechtsnachfolge vorlag, war niemand befugt, das Verfahren fortzuführen. Nach Ansicht des BFG besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Verlassenschaftskurator nach § 173 AußStrG zu bestellen. Da die Bestellung eines Verlassenschaftskurators jedoch mit Kosten verbunden ist, wäre dies nur dann sinnvoll, wenn die Beschwerde Aussicht auf Erfolg hätte. Das Beschwerdeverfahren war daher einzustellen. Dieser Beschluss kann daher rechtswirksam nur an die Amtspartei ergehen.

Die BFG-Entscheidung vom 1. 4. 2019, RV/6100584/2018, betraf die Einstellung des Beschwerdeverfahrens nach Vereinsauflösung. Während des BFG-Verfahrens wurde der beschwerdeführende Verein (freiwillig) gelöscht und auch kein Abwickler (§ 28 Abs 2 VereinsG) bestellt. Es wurde festgestellt, dass der Verein vermögenslos war. Das BFG hat in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. 2. 2019, Ra 2018/15/0081, verwiesen (betreffend die eigene Umsatzsteuerrevision des Beschwerdeführers). Da die Beschwerde im konkreten Fall zu keinem Vermögenzuwachs der Beschwerdeführerin führen könne, selbst wenn diese erfolgreich wäre, ist die Bestellung eines Kurators iSd § 82 Abs 2 BAO nicht zulässig. Damit stand fest, dass keine organschaftliche Vertretung des Vereins mehr bestand. Das Verfahren war daher ohne Entscheidung in der Sache einzustellen.

Hinweis: Die mangelnde Parteifähigkeit ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten. An nicht Parteifähige zugestellte Bescheide sind nichtig („Nichtbescheide“).

Ein wesentlich „spannenderer“ Fall ist die Bescheiderlassung gegenüber umgegründeten Rechtsträgern. Wird ein Rechtsträger etwa verschmolzen, so ist er zwar nicht mehr existent, jedoch sind seine Rechtspositionen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangen. Der Bescheid ist gegenüber dem Nachfolgerechtsträger zu erlassen. Andernfalls entfaltet er keine Rechtswirkung (eingehend jüngst Thunshirn, Grunderwerbsteuerliche Positionen nach [Folge-] Spaltungen, immo aktuell 2019, 61).

3.6. Geschäftsführer(ausfall)haftung, Gleichbehandlungsquote (BFG 15. 4. 2019, RV/6100142/2019)

Den Geschäftsführer trifft im Haftungsweg die Obliegenheit, dazutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Behörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben einer Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz gilt jedoch nicht für die Lohnsteuer (VwGH 19. 10. 2017, Ra 2016/16/0097); dies ergibt sich aus § 78 Abs 3 EStG. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu ent-

richten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Nach der Judikatur des VwGH ist bei der Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebots auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (zB VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0115; 26. 11. 2002, 2000/15/0081). Der UFS hat dagegen wiederholt eine Zeiträumbetrachtung zugelassen (zB UFS 10. 10. 2007, RV/1907-W/07; 8. 10. 2007, RV/2322-W/05), da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung oft nur schwer möglich sei und auch zu Verzerrungen führen könne. Somit sei eine Zeiträumbetrachtung, die sich über den gesamten Zeiträum erstreckt, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, nicht nur praktikabler, sondern auch sachgerecht (BFG 25. 6. 2018, RV/3100216/2012).

Anmerkung: *Weist der Geschäftsführer nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden.*

3.7. Säumniszuschlag (BFG 15. 4. 2019, RV/6100154/2018; 14. 3. 2019, RV/7100504/2019)

Die Pflicht zur Entrichtung des Säumniszuschlages (§ 217 BAO) knüpft an den formellen Abgabenbescheid ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Festsetzung der Abgabe an. Die Pflicht zur Entrichtung des Säumniszuschlages setzt daher nicht den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld voraus, sondern nur den einer formellen Abgabenzahlungsschuld.

Anmerkung: *Wird gegen eine vermeintlich unrichtige Abgabenfestsetzung berufen, kann dies mit Rücksicht darauf, dass dem Rechtsmittel keine aufschiebende Wirkung zukommt, die Verwirklichung des Säumniszuschlages nicht hindern. Es ist lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zugrunde liegenden Abgabenbescheides, relevant. Einwendungen betreffend die Unrichtigkeit des zugrunde liegenden Abgabenbescheides gehen daher ins Leere.*

3.8. Einbringung einer Beschwerde ohne Hinweis auf eine erteilte Vertretung(voll)macht (BFG 27. 2. 2019, RV/6101073/2015)

Versäumt es eine Person, die ein Rechtsmittel einreicht, anzugeben, dass sie im Namen einer anderen Person handelt, gilt sie selbst als Einschreiter und das Rechtsmittel als im eigenen Namen erhoben. Ist der Einschreiter zur Erhebung einer Beschwerde nicht legitimiert, ist die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen. Werden im Betreff einer Beschwerde der Name und die Steuernummer jener Person angegeben, an die der angefochtene Bescheid ergangen ist, ist dies kein Verweis auf eine erteilte Bevollmächtigung.

Ist eine Bescheidbeschwerde nicht zulässig, kommen ein Mängelbehebungsverfahren oder eine Klarstellung nicht in Betracht, weil kein Vollmachtmangel, kein inhaltlicher Mangel und auch kein Formgebreehen, sondern eine unzulässige Eingabe vorliegt.

Anmerkung: *Der dem BFG vorliegende Fall betraf eine Bescheidbeschwerde, die seitens einer Steuerberatungsgesellschaft nicht namens der von ihr vertretenen Partei eingebracht wurde. Die Beschwerde enthielt weder eine Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung noch auf § 88 Abs 9 WTBG: „Auch ein Vermerk wie zB ‚Vollmacht erteilt‘ oder ‚Vollmacht ausgewiesen‘, der ausreichend wäre, um den urkundlichen Nachweis der Bevollmächtigung zu ersetzen (VwGH 23. 6. 2003, 2003/17/0096), fehlt. Die Worte ‚Namens und Auftrags meiner Mandantschaft‘, die ebenfalls als wirksame Berufung auf die Bevollmächtigung genügen würden (VwGH 28. 6. 2001, 2001/16/0060), finden sich in der vorliegenden Bescheidbeschwerde nicht. Selbst eine Wendung wie ‚vertreten durch ...‘, die ohnedies nicht zwingend auf eine erteilte Bevollmächtigung schließen lassen würde (OGH 24. 3. 1992, 5 Ob 25/92; 16. 4. 1993, 5 Ob 1020/93; 13. 3. 1996, 5 Ob 1022/96), ist in der Eingabe nicht enthalten.“ Der Betreff allein lässt nicht darauf schließen, dass für die darin genannte Person eingeschritten wird, wenn sich*

dies aus dem Inhalt des Schreibens nicht ergibt: Selbst wenn nachträglich nachgewiesen würde, dass die Steuerberatungsgesellschaft im Namen des Bescheidadressaten einschreiten hätte sollen, „ändert dies nichts an dem Umstand, dass dies in der Beschwerde nicht entsprechend erklärt worden ist.“

Im der BFG-Entscheidung vom 15. 4. 2019, RV/2100689/2018, zugrunde liegenden Fall wurde eine Beschwerde vom Abteilungsleiter Finanzen und Personal eingebracht, der laut Firmenbuch weder als Geschäftsführer noch als Prokurist der GmbH tätig war. Das BFG hat die Beschwerde mangels Aktivlegitimation des Beschwerdeführers zurückgewiesen, da zur Erhebung der Beschwerde „nur die GmbH, vertreten durch ihre gesetzlichen oder durch ihren gewillkürten Vertreter, nicht aber der Abteilungsleiter Finanzen und Personal berechtigt war“. Es ist davon auszugehen, dass die Beschwerde auch in diesem Fall keinen Hinweis auf eine erteilte Bevollmächtigung enthalten hat.

3.9. Wiederaufnahme

3.9.1. Keine Wiederaufnahme bei Geringfügigkeit (BFG 29. 3. 2019, RV/6100311/2018)

Trotzdem keine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung mehr besteht, ist eine Wiederaufnahme bei Vorliegen einer Geringfügigkeit unzulässig. Eine Änderung bei Auswirkung der Wiederaufnahmegründe von unter 1 % (BFG 11. 4. 2019, RV/2100885/2014: 2 %) ist als geringfügig bzw unbedeutend anzusehen.

3.9.2. Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme (BFG 11. 4. 2019, RV/2100885/2014)

Die Wiederaufnahme setzt neu hervorgekommene Tatsachen voraus. Die (Un-)Kenntnis der Behörde muss sich daher auf den Zeitpunkt des Ergehens des (durch die Wiederaufnahme) aufgehobenen Bescheides beziehen. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung haben jeweils für sich Bescheidqualität. Daher ist jeder dieser Bescheide für sich einer Beschwerde zugänglich und für sich auch (mangels Beschwerde) rechtskräftig. Entscheidend ist, dass die Bescheidgestaltung eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmeverfügung und Sachentscheidung ermöglicht. Beschränkt sich der Anfechtungsgegenstand der Beschwerde klar und deutlich auf die Bezeichnung nur eines von mehreren zeitgleich ergangenen Bescheiden, so erwachsen die anderen selbständig anfechtbaren Bescheide in Rechtskraft. Ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme eines Bescheides ist daher zwingend vor jenem gegen den neuen Sachbescheid zu erledigen.

Bezeichnet eine Beschwerde den angefochtenen Bescheid klar und deutlich iSd § 250 Abs 1 BAO, ist dieses Rechtsmittel auch dann als ausschließlich gegen den eindeutig benannten Bescheid gerichtet zu behandeln, wenn sich in den Beschwerdeausführungen nicht nur Einwendungen gegen diesen Bescheid finden, sondern zu Unrecht auch auf Bestimmungen Bezug genommen wurde, die diesen Bescheid nicht betreffen.

Anmerkung: *Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Wiederaufnahme- und Sachbescheid zwei unterschiedliche Bescheide sind, welche mit unterschiedlichen (zwei) Beschwerden und logischerweise daher auch unterschiedlicher Begründung angefochten werden müssen. Fälle, die nur wegen unzulässiger Wiederaufnahme angefochten werden, sind zweifellos die Minderheit. Es spricht aber nichts dagegen, beide Beschwerden in einem Schriftsatz zu verbinden, sofern sie ausreichend klar begründet werden. Bei Wiederaufnahmeanträgen ist es notwendig, die Neuerung zu behaupten und zu begründen. Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen gilt die Amtsmaxime, dennoch empfiehlt es sich auch hier, Beweise anzubieten.*

Die Feststellungen des BFG zu der Notwendigkeit, gegen beide Bescheide Beschwerde einzulegen, sind an sich uE unstrittig. Allerdings weisen wir auf die Interpretation von Prozesshandlungen und die sich daraus ergebenden Verpflichtungen für die Behörde wie auch das Finanzgericht hin, vgl Pkt 2.1. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nämlich nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und verbale Formen an, sondern auf den Inhalt und das erkennbare/zu erschließende Ziel des Parteischritts (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 1). Maßgebend für

die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist aber das Erklärte. Der Wiederaufnahmeantrag ist nicht an besondere formale Regeln oder bestimmte Ausdrucksweisen und Formulierungen gebunden (Ritz aaO, § 303 Tz 49). Nach Ritz (aaO, § 303 Tz 51) ist „Voraussetzung, dass aus dem Anbringen zumindest ansatzweise erkennbar ist, eine Wiederaufnahme werde angestrebt. Wie auch bei anderen Anbringen ist der Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes, nicht aber die Bezeichnung des Schriftsatzes und die zufällige verbale Form ausschlaggebend.“ Wie das BFG ausführt, kommt der genauen Bezeichnung in der Beschwerde grundsätzliche (primäre) Wirkung zu, auch wenn sich in den Beschwerdeausführungen nicht nur Einwendungen gegen den bezeichneten Bescheid finden, sondern auch auf Bestimmungen Bezug genommen wurde, die diesen Bescheid nicht betreffen. Es ist uE müßig, darüber zu spekulieren, ob die konkrete Beschwerde anders erledigt worden wäre, hätte der Beschwerdeführer sich auf die Interpretation von Prozesshandlungen gestützt und die obigen Ausführungen sinngemäß vorgebracht.

Interessant ist auch ein „sidestep“ des BFG zum Kenntnisstand. Das BFG scheint – so interpretieren wir die Entscheidung – der Ansicht zu sein, dass – wären die Einkünfte des Beschwerdeführers (eines Geschäftsführers einer X-GmbH) aufgrund von Kenntnis der Behörde über die an den Beschwerdeführer bezahlten Geschäftsführerbezüge der auszahlenden GmbH aus einem anderen Grund der Behörde bekannt gewesen (etwa weil diese Daten aufgrund der Steuerklärungen oder Jahresabschlüsse der GmbH der Behörde bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt waren) keine Neuerung vorgelegen wäre. In diesem Zusammenhang möchten wir darauf hinweisen, dass die Kenntnis der Behörde, also des zuständigen Finanzamtes, von Bedeutung ist. Die Kenntnis eines anderen Finanzamtes ist hierbei nicht von Relevanz. Spannend wird diese Frage nach Effektuierung des Finanzamtes Österreich, weil dann ja nur mehr zwei Finanzämter vorhanden sind.

Umsatzsteuerdelinquenz

Europarechtliche Rahmenbedingungen zur Bestrafung von Mehrwertsteuerergehen

Schutz der finanziellen Interessen der EU – EuGH-Rechtsprechung – Betrugs-RL – Europäische Staatsanwaltschaft

ROBERT KERT*)



Mehrwertsteuerbetrug, Mehrwertsteuerhinterziehung, Umsatzsteuerkarusselle, Vorsteuererschleichung und die missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen schädigen nicht nur den Fiskus, sondern bedeuten auch eine erhebliche Gefahr für redliche Unternehmer. Eine Artikelserie widmet sich in der SWK in Kurzform den unterschiedlichen Facetten der Umsatzsteuerdelinquenz; die ausführlichen Beiträge sind im kürzlich im Linde Verlag erschienenen – von Roman Leitner und Rainer Brandl herausgegebenen – Tagungsband „Finanzstrafrecht 2018“ enthalten.

Dieser Beitrag skizziert die europarechtlichen Rahmenbedingungen der Bestrafung von Mehrwertsteuerergehen.

1. Schutz der finanziellen Interessen

Mehrwertsteuerergehen sind keine rein nationale Angelegenheit. Regelmäßig ist man mit grenzüberschreitenden Sachverhalten konfrontiert. Das macht die strafrechtliche

*) Univ.-Prof. Dr. Robert Kert ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Europäisches Wirtschaftsstrafrecht der WU Wien.

SWK-JAHRESABO

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



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2019 inkl. Online Zugang und App

(94. Jahrgang 2019, Heft 1-36)

EUR 288,-

Statt EUR 360,-

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

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

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

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.

AGB: www.lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: www.lindeverlag.at/datenschutz

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

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

www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Fax: 01 24 630-53

Linde