

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Michael Holoubek
Wirtschaftsuniversität Wien

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang
Wirtschaftsuniversität Wien

Linde

2014

Die Bindungswirkung von aufhebenden Entscheidungen der Verwaltungsgerichte

Michael Lang¹

- I. Sachentscheidung und Möglichkeit der Zurückverweisung von Entscheidungen an die Behörden
- II. Die Bindung der „Abgabenbehörden“
- III. Die Bindung der „Behörde“
- IV. Möglichkeit der Bekämpfung der Rechtsanschauung der aufhebenden Entscheidung
- V. Die Aufhebungsgründe
- VI. Ermittlungshandlungen
- VII. Würdigung

¹ Den Herren Dr. *Christoph Marchgraber* und *Erik Finetz*, LL.M., MSc. danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts, für wertvolle Anregungen und für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahrenkorrektur.

I. Sachentscheidung und Möglichkeit der Zurückverweisung von Entscheidungen an die Behörden

Nach Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte – unter anderem – über Beschwerden gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit. Art 130 Abs 4 B-VG legt fest, dass das Verwaltungsgericht über Beschwerden in Verwaltungsstrafsachen immer in der Sache selbst zu entscheiden hat, über Beschwerden in sonstigen Rechtssachen hingegen nur dann, wenn der maßgebliche Sachverhalt feststeht oder die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

§ 28 Abs 2 VwGVG wiederholt die zuletzt wiedergegebene verfassungsgesetzliche Vorgabe und § 28 Abs 3 VwGVG ordnet darüber hinaus gehend Folgendes an:

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 2 nicht vor, hat das Verwaltungsgericht im Verfahren über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z. 1 B-VG in der Sache selbst zu entscheiden, wenn die Behörde dem nicht bei der Vorlage der Beschwerde unter Bedachtnahme auf die wesentliche Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens widerspricht. Hat die Behörde notwendige Ermittlungen des Sachverhalts unterlassen, so kann das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid mit Beschluss aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückverweisen. Die Behörde ist hiebei an die rechtliche Beurteilung gebunden, von welcher das Verwaltungsgericht bei seinem Beschluss ausgegangen ist.

Auf dem Gebiet des Abgabeverfahrensrechts hat der Gesetzgeber ähnliche Regelungen geschaffen. § 279 Abs 1 BAO nF lautet wie folgt:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

In dem erwähnten § 278 Abs 1 BAO nF hat der Gesetzgeber folgende Anordnung getroffen:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes (...) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch (...) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

§ 278 Abs 3 BAO ergänzt diese Regelung:

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Kassatorische Entscheidungen, die die Unterbehörden binden, sind nicht neu. So war seit jeher in § 66 Abs 2 AVG normiert, dass „die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid beheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Verhandlung und Erlassung eines neuen Bescheides an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde zurückverweisen“ kann, wenn „der der Berufungsbehörde vorliegende Sachverhalt so mangelhaft (ist), dass die Durchführung oder Wiederholung einer mündlichen Verhandlung unvermeidlich erscheint“. Die untergeordnete Behörde, an welche die Angelegenheit verwiesen wird, ist verpflichtet, den Bescheid im aufgehobenen Umfang nach Durchführung einer Verhandlung neu zu erlassen. Dabei ist sie an die im aufgehobenen Bescheid geäußerte Rechtsauffassung, also an die die Behebung tragenden Gründe gebunden. In diesem Fall entfaltet nicht nur der Spruch, sondern auch die Begründung des Bescheides Bindungswirkung.² Die Bindungswirkung wirkt sich in weiterer Folge auch auf die Berufungsbehörde selbst sowie auf die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts aus.³ Da im Falle eines rechtskräftigen Behebungsbescheides die darin vertretene Rechtsmeinung nicht mehr bekämpft werden kann, geht die Rsp davon aus, dass ein derartiger Behebungsbescheid auch deshalb angefochten werden kann, weil die Begründung unzutreffend ist.⁴ Im Abgaberecht gab es schon lange eine ausdrückliche Regelung: § 48 AbgaberechtsmittelG sah Folgendes vor:⁵

Der Berufungssenat (die Finanzlandesdirektion) hat über die Berufung grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Eine Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt unter Aufhebung des angefochtenen Bescheides ist nur zulässig, wenn noch umfangreichere Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens erforderlich sind. In einem solchen Fall ist das Finanzamt, dessen Bescheid aufgehoben worden ist, beim weiteren Verfahren an die in der Berufungsentscheidung dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Mit dem Inkrafttreten der BAO wurde diese Zurückverweisungsmöglichkeit wieder beiseitigt. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben dies wie folgt begründet:⁶

Durch § 289 Abs 1 soll bewirkt werden, dass – abgesehen von den Fällen des § 278 – die zweitinstanzliche Berufungsentscheidung stets eine Sachentscheidung ist. Dadurch soll eine Abklärung und Beschleunigung des auf die meritorische Entscheidung abzielenden Verfahrens erreicht und vermieden werden, dass Berufungswerber sowohl gegen die beschneidmässige – nur kassatorische – Zurückverweisung an die erste Instanz (§ 48 AbgRG) als auch gegen die später ergehende Sachentscheidung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erheben müssen.

Das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz hat dann für den neu geschaffenen UFS die Möglichkeit der kassatorischen Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wieder eingeführt: Der UFS konnte gem § 289 Abs 1 Satz 1 BAO aF „die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen

² Vgl VwGH 22.12.2005, 2004/07/0010; Hengstschläger/Leeb, AVG (2007) § 66 Rz 26 mwN.

³ Vgl VwGH 16.9.1999, 96/07/0215; 27.4.2004, 2003/05/0104; 22.12.2005, 2004/07/0010; Hengstschläger/Leeb, AVG (2007) § 66 Rz 28 mwN.

⁴ Vgl VwGH 28.2.1989, 85/07/0242; 14.3.2001, 2000/08/0200; Hengstschläger/Leeb, AVG (2007) § 66 Rz 29 mwN.

⁵ BGBl 1949/160 vom 15.3.1949.

⁶ ErtRV 228 BlgNR IX. GP, 71.

gen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können“. Nach § 289 Abs 1 Satz 2 BAO aF waren im „weiteren Verfahren (...) die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden“. Den Erläuterungen zufolge wurde die Bindung an die für die Aufhebung maßgebliche Rechtsansicht „in Anlehnung etwa an § 161 Abs 4 FinStrG bzw. an die diesbezügliche Rechtsprechung ausdrücklich“ geregelt.⁷ Nach § 161 Abs 4 FinStrG ist „die Finanzstrafbehörde erster Instanz (...) im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden“. Von einer Bindung der zweitinstanzlichen Behörde oder gar des Verwaltungsgerichtshofes ist in § 161 Abs 4 FinStrG nicht die Rede. Dennoch geht die Rsp des VwGH davon aus, dass letztlich sogar der VwGH selbst an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Begründung gebunden sein kann, wie er zB im Erk v 9.4.1981, 16/2338/80 ausgeführt hat:

Gemäß § 161 Abs 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden. Daraus erhellt, dass die Bindung der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Umfang der Begründungselemente der Rechtsmittelentscheidung besteht, welche auch der VwGH bei Überprüfung einer allenfalls neuerlich angefochtenen Rechtsmittelentscheidung zu beachten hätte. Solcherart konnte die Kassation des im Finanzstrafverfahren ergangenen Erkenntnisses durch die Berufungsbehörde unter gleichzeitig verfügbarer Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz eine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers bewirken.

Lenneis und ich haben kurz nach Inkrafttreten der für den UFS eröffneten Möglichkeit der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz die aufgrund des Vorbildcharakters des § 161 Abs 4 FinStrG naheliegenden Konsequenzen dargelegt⁸. Wenn nach Aufhebung des erstinstanzlichen Bescheides durch den UFS das Finanzamt nochmals entscheidet und dieser im fortgesetzten Verfahren ergangene Bescheid des Finanzamts neuerlich beim UFS angefochten wird, war auch der UFS an seine eigene „für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden“. Die Bindung bezog sich sowohl auf Fragen des materiellen Rechts als auch auf solche des Verfahrensrechts. Wenn daher der Steuerpflichtige gegen den im fortgesetzten Verfahren ergangenen UFS-Bescheid Beschwerde beim VwGH führte und dies damit begründete, dass bereits jene im seinerzeitigen Aufhebungsbescheid des UFS vertretene und für die Aufhebung maßgebliche Rechtsauffassung rechtswidrig war, konnte diese Beschwerde nicht zum Erfolg führen. Der UFS war nämlich im fortgesetzten Verfahren an seine seinerzeitige Rechtsanschauung gebunden und hatte daher auch zu Recht seine damalige Rechtsauffassung zugrundegelegt. Aus diesem Blickwinkel erwies sich der im fortgesetzten Verfahren ergangene Bescheid des UFS nicht als rechtswidrig, weshalb auch für den VwGH keine Grundlage besteht, diesen Bescheid aufzuheben. Diese Auf-

⁷ Vgl. IA 666/A zu BGBl 2002/97, Z 47 (§ 289 BAO).

⁸ Vgl. Lang/Lenneis, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs 1 BAO, SWK 2002, 610 (611 ff).

fassung ist im Schrifttum – von einer noch zu schildernenden Ausnahme abgesehen⁹ – auf Zustimmung gestoßen.¹⁰

II. Die Bindung der „Abgabenbehörden“

Die nunmehr im Gefolge der Aufhebung von Bescheiden durch Verwaltungsgerichte durch § 278 Abs 3 BAO nF angeordnete Bindungswirkung im fortgesetzten Verfahren unterscheidet sich in zwei Punkten von der zuvor in § 289 Abs 1 BAO aF angeordneten Rechtsfolge: Zum einen kommt die Bindungswirkung auch dann zum Tragen, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst. Die Erläuterungen halten dazu fest, dass die „Bindungswirkung (...) zufolge der ausdrücklichen Anordnung im § 279 Abs. 3 zweiter Satz BAO auch Jahresbescheide (umfasst), soweit hinsichtlich eines kürzeren Zeitraumes mit Erkenntnis abgesprochen wurde.“ Ritz/Koran sehen diese Regelung als Reaktion auf die Judikatur des VwGH (20.2.2008, 2006/15/0339), der – entgegen der Rechtsauffassung des BMF – nach der bisher geltenden Rechtslage keine Bindungswirkung im Verhältnis zwischen Umsatzsteuerjahresbescheid und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid angenommen hat.¹¹

Die andere Änderung des Wortlauts besteht darin, dass die Bindungswirkung nicht mehr „Behörden“, sondern „Abgabenbehörden“ trifft. Diese Formulierung lässt auf den ersten Blick keine maßgebenden Änderungen vermuten: Die Regelungen der BAO sind auf Abgabenbehörden anwendbar, sodass eine Bindung, die Behörden trifft, eben schon nach der bisher geltenden Regelung in aller Regel Abgabenbehörden getroffen hat. Die ausdrückliche Einschränkung könnte die Frage aufwerfen, ob andere Behörden – wie zB Sozialversicherungsträger –, die bei ihrer rechtlichen Beurteilung mitunter an abgabenrechtliche Regelungen anzuknüpfen haben,¹² eine Änderung des von ihnen erlassenen Bescheides vorzunehmen haben, wenn es nach Aufhebung des ursprünglichen Abgabenbescheides durch das Verwaltungsgericht zu einer Erlassung eines aufgrund der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts inhaltlich anderslautenden Bescheides des Finanzamtes kommt.

Ein Blick in die Erläuterungen zeigt aber, dass die Gesetzesverfasser etwas anderes im Sinn hatten¹³.

Im Unterschied zum bisherigen § 289 Abs. 3 BAO besteht die nunmehr im § 279 Abs. 3 BAO normierte Bindungswirkung an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung nur für Abgabenbehörden (somit nicht generell für Behörden); dies berücksichtigt die Bedenken von Steiner (in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Wien 2003, 385 ff).

⁹ Vgl. Kapitel II. Die Bindung der „Abgabenbehörden“.

¹⁰ Vgl. Hengssschläger/Leeb, AVG (2007) § 66 Rz 29 mwN.

¹¹ Vgl. Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) § 278 BAO.

¹² Vgl. ua VwGH 17.10.2008, 2005/12/0252, wo etwa für Zwecke des § 25 GSVG die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 maßgeblich sind. S auch VwGH 28.4.2008, 2007/12/0029.

¹³ Vgl. EHRV 2007 BIGNR XXIV. GP, 19.

Die von *Steiner* vorgetragenen Bedenken richten sich in erster Linie gegen die Annahme einer Bindung der Höchstgerichte. Er wendet sich bereits gegen die Rsp des VwGH zu § 66 Abs 2 AVG und zu § 161 Abs 4 FinStrG, spricht sich für ihre Änderung und damit auch gegen ihre Übertragung auf § 289 Abs 3 BAO aF aus. Er hält die Annahme einer Bindung des VwGH und des VfGH an die Rechtsanschauung des Zurückverweisungsbescheides des UFS für verfassungswidrig und führt sogar die Baugesetze der Bundesverfassung ins Treffen. Er schlägt vor, in verfassungskonformer Interpretation des § 289 Abs 3 BAO aF bloß die Abgabenbehörde erster Instanz von der Bindung erfasst zu sehen.

In diesem Zusammenhang ist mE zwischen rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken zu unterscheiden. In rechtspolitischer Hinsicht hatten sich *Lenneis* und ich schon vor mehr als zehn Jahren kritisch geäußert¹⁴:

Ob die vom Gesetzgeber des Abgabenrechtsmittel-Reform-Gesetzes gewählte Lösung auch in rechtspolitischer Hinsicht der Weisheit letzter Schluss ist, wird erst abschließend beurteilt werden können, wenn in der Praxis Erfahrungen mit § 289 Abs 1 BAO gemacht wurden. Die Bindungswirkung kann zu weiteren Verkomplizierungen des Verfahrens und zu einer zusätzlichen Belastung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts führen. (...) Sollten in der Praxis (...) zu große Schwierigkeiten auftreten, wird die in § 289 Abs 1 BAO gewählte Lösung dem Grunde nach zu überdenken sein.

Eine andere Frage ist, ob eine im fortgesetzten Verfahren auch die Höchstgerichte treffende Bindungswirkung auch verfassungswidrig ist. Davon bin ich nicht überzeugt: Schließlich besteht keine Rechtsschutzlücke. Der Steuerpflichtige musste sich eben bereits gegen den auf Grundlage des damaligen § 289 Abs 3 BAO aF erlassenen Zurückweisungsbescheid und die darin enthaltene Begründung wehren, wenn er vermeiden wollte, dass der Zurückweisungsbescheid einschließlich der darin gegebenen Begründung in Rechtskraft erwächst. Die Rechtsordnung kennt zahlreiche andere Fälle von aufeinander aufbauenden Bescheiden, bei denen nur die rechtzeitige Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Grundlagenbescheid verhindern kann, dass der darauf aufbauende Folgebescheid auf einer unrichtigen Auslegung des Gesetzes beruht. Unterlässt der Steuerpflichtige das Rechtsmittel gegen den Grundlagenbescheid, bleibt es bei den Wirkungen des Folgebescheides, der dann dauerhaft auf einer unrichtigen Auslegung der anwendbaren Gesetzesvorschriften beruht und gegen den auch eine Beschwerde vor den Höchstgerichten nicht erfolgreich sein kann. Will die Behörde dennoch die zutreffende Gesetzesauslegung im Folgebescheid – und damit im falschen Bescheid – durchsetzen, ist dies gegebenenfalls vom VwGH – falls er angerufen wurde – zu korrigieren. Die Vorstellung, dass der VwGH gezwungen sein kann, einer inhaltlich unrichtigen Gesetzesauslegung zum Durchbruch zu verhelfen, ist bei genauerer Überlegung weder ungewöhnlich noch aus rechtsstaatlischer Sicht unerträglich.

Der Gesetztext lässt nicht unbedingt erahnen, dass die Gesetzesverfasser von den Bedenken *Steyners* inspiriert waren, als sie das Wort „Behörden“ durch „Abgabenbehörden“ ersetzt hatten. Die nüchterne Betrachtung der im Regime eines einstufigen verwal-

tungsbehördlichen Instanzenzugs vorgesehene Bindung der „Abgabenbehörden“ lässt vielmehr vermuten, dass für diese Regelung der – schon im Rahmen des Rechtsmittel-ReformG maßgebende – § 161 Abs 4 FinStrG Pate gestanden ist, wo von der Bindung der „Finanzstrafbehörde erster Instanz“ oder nunmehr schlicht von der „Finanzstrafbehörde“ die Rede ist. Genau die zunächst nur die erstinstanzliche Behörde treffende Bindung hat den VwGH im Kontext des § 161 Abs 4 FinStrG veranlasst, die Bindung in weiterer Folge auch auf die im Rechtsmittelverfahren zuständige Behörde und schließlich sogar auf den VwGH zu erstrecken: Soweit die erstinstanzliche Behörde in ihrem Bescheid der Rechtsanschauung der Oberbehörde gefolgt ist, hat die Unterbehörde keineswegs rechtswidrig gehandelt, sondern diese Vorgangsweise war sogar rechtlich geboten. Hätte die Unterbehörde ihrem Bescheid irgendeine andere Rechtsanschauung zugrundegelegt, wäre dies rechtswidrig gewesen. Der Bescheid der somit keineswegs rechtswidrig handelnden Unterbehörde kann daher nicht wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts im Rechtsmittelverfahren aus dem Rechtsbestand beseitigt werden. Der Umstand, dass – vom Verböserungsverbot abgesehen – die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz berechtigt war, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Ansicht an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen, hat den VwGH nicht dazu veranlasst, die Oberbehörde als berechtigt anzusehen, die rechtlich gebotene Auffassung der ersten Instanz als rechtswidrig zu erachten. Aus denselben Gründen hat die Bindung der „Behörden“ nach der im Regime des UFS anwendbaren Fassung des § 289 Abs 3 BAO aF dem UFS und letztlich auch dem VwGH selbst die Möglichkeit genommen, sich im Rahmen der Überprüfung der erstinstanzlichen Entscheidung über die für die erstinstanzliche Behörde – aufgrund der im Zurückverweisungsbescheid enthaltenen Begründung – zwingend zugrundezulegende Rechtsanschauung hinwegzusetzen. Der Gesetzgeber, der sich bei der Regelung der Bindungswirkung im nunmehrigen § 278 Abs 3 BAO nF derselben Rechtsetzungstechnik bedient hat wie seinerzeit in § 161 Abs 4 FinStrG, gibt Grund zur Annahme, dass die Bindungswirkung auch die im weiteren fortgesetzten Verfahren zuständigen Instanzen trifft.

Diese Überlegungen zeigen jedenfalls, dass sich Bindungswirkung des UFS und des VwGH nach der früheren Rechtslage nicht daraus ergeben hat, dass der Gesetzgeber im damaligen § 289 Abs 3 BAO von „Behörden“ gesprochen hat.¹⁵ Dagegen spricht auch, dass das Höchstgericht in aller Regel weder in den verfassungsgesetzlichen noch in den einfachgesetzlichen abgabenrechtlichen Vorschriften als „Behörde“ angesprochen wird. Erachtet man aber den VwGH nicht als Behörde, könnte man dann nicht begründen, warum die Bindung nach § 289 Abs 3 BAO aF auch den VwGH umfasst hätte. Legt man hingegen – entgegen der hier vertretenen Auffassung – einen derart weiten Behördenbegriff zugrunde, spricht auch nichts dagegen, die über Abgabensachen entscheidenden Verwaltungsgerichte und den in Abgabensachen zuständigen VwGH insoweit auch nunmehr als Abgabenbehörden zu betrachten. Dann aber sind die Verwaltungsgerichte und der VwGH auch auf Grundlage dieser Auffassung nach wie vor von der Bindungswirkung umfasst.

¹⁴ Vgl. *Lang/Lenneis*, SWK 2002, 610 (615 ff.).

¹⁵ So aber *Ritz/Korran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) § 278 BAO.

Die von den Gesetzesfassern verfolgte Intention, im fortgesetzten Verfahren ergebende bundesfinanzgerichtliche Entscheidungen von der Bindungswirkung nach der nunmehrigen Vorschrift des § 278 Abs 3 BAO nF auszunehmen, erschließt sich bei Betrachtung des Gesetzestextes und seines Kontextes nicht. Lediglich der knappe Hinweis auf die Bedenken *Steiners* in den Erläuterungen lässt erahnen, was die Gesetzesfasser offenbar im Sinn hatten.¹⁶ Aber selbst dann bestehen Zweifel: Die Bedenken *Steiners* richten sich in erster Linie gegen eine Bindung des Höchstgerichts.¹⁷ Lediglich der vor diesem Hintergrund unternommene Versuch, die damalige Regelung des § 289 Abs 3 BAO aF verfassungskonform zu interpretieren, veranlasst ihn, nur die erstinstanzliche Behörde von der Bindungswirkung erfasst anzusehen, da diese Lösung seine Bedenken jedenfalls ausräumt. Stellt man aber auf die – in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage so angesprochenen¹⁸ – „Bedenken von Steiner“ ab, würde es genügen, lediglich den VwGH nicht als Abgabenbehörde anzusehen. Die Bedenken *Steiners* haben sich primär gegen die Bindung des Höchstgerichts gerichtet. Den Ausführungen *Steiners* lässt sich nicht entnehmen, dass auch eine Selbstbindung des Verwaltungsgerichts verfassungsrechtlich problematisch wäre. Eine Auffassung, die zumindest eine Selbstbindung des Verwaltungsgerichts im fortgesetzten Verfahren bejaht, setzt sich somit nicht zwingend dem Vorwurf aus, mit den Gesetzesmaterialien in Widerspruch zu stehen.

Wer den Begriff der Abgabenbehörde in § 278 Abs 3 BAO nF – angesichts der in den Erläuterungen angesprochenen „Bedenken von Steiner“ – an sich ausschließlich auf die erste Instanz bezieht, könnte sich durch das in § 2a BAO nF angeordnete Gebot der sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen der BAO auf das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten veranlasst sehen, die in § 278 Abs 3 BAO nF Bindungswirkung auf das Verwaltungsgericht zu erstrecken. Allerdings spricht die Regelung des § 269 Abs 1 lit c BAO nF eine eindeutige Sprache:

Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Dies gilt nicht für: (...) § 278 Abs 3 und 279 Abs 3 (Bindung an die für den aufhebenden Beschluss bzw. für das Erkenntnis maßgebende Rechtsanschauung).

Diese Vorschrift – und nicht die Verwendung des Begriffs der „Abgabenbehörde“ in § 278 Abs 2 BAO nF – macht letztlich klar, dass schon die Verwaltungsgerichte und damit erst recht nicht der VwGH von der Bindungswirkung umfasst ist.

III. Die Bindung der „Behörde“

Die Parallelbestimmung zu § 278 Abs 3 BAO nF findet sich – wie bereits erwähnt – in § 28 Abs 3 S 2 und 3 VwGVG.

16 Vgl EHRV 2007 BglnR XXIV, GP, 19.

17 Vgl *Steiner*, Höchstgerichtliche Kontrolle des Unabhängigen Finanzsenates, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 377 (390).

18 Vgl EHRV 2007 BglnR XXIV, GP, 19.

Hat die Behörde notwendige Ermittlungen des Sachverhalts unterlassen, so kann das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid mit Beschluss aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückverweisen. Die Behörde ist hierbei an die rechtliche Beurteilung gebunden, von welcher das Verwaltungsgericht bei seinem Beschluss ausgegangen ist.

In beiden Sätzen ist von der „Behörde“ die Rede: Die „Behörde“, an die die Angelegenheit nach § 2 zurückverwiesen wird, ist dabei nach § 3 an die rechtliche Beurteilung des Verwaltungsgerichts gebunden. Von einer Bindung des Verwaltungsgerichts oder gar des VwGH ist nicht die Rede.

Dennoch wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass diese Bindung besteht.¹⁹ Die Rsp zu § 66 Abs 2 AVG hat offenbar den Gesetzgeber bei der Erlassung des VwGVG geprägt. *Herbst* weist darauf hin, dass der Beschwerdeführer ein subjektives Recht darauf hat, dass die Behörde einen Bescheid erlässt, der der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts entspricht. Nicht anders als eine Berufungsbehörde sei auch das Verwaltungsgericht an seine Rechtsanschauung gebunden. Die Bindungswirkung erstrecke sich ferner – nach *Herbst* – auch auf den VwGH und den VfGH, *Herbst* nimmt diese Bindungswirkung sogar dann an, wenn die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts verfassungswidrig ist.²⁰

Für eine zumindest das Verwaltungsgericht und den VwGH treffende Bindungswirkung bestehen gute Gründe: Der Gesetzgeber befand sich auf dem Gebiet des verwaltungsgerichtlichen Verfahrensrechts in einer ähnlichen Situation wie der abgabenrechtliche Gesetzgeber bei Schaffung des § 289 Abs 3 BAO aF vor mehr als zehn Jahren. In beiden Fällen hat der Gesetzgeber Neuland betreten, denn eine ausdrückliche Anordnung der Bindungswirkung gab es weder auf dem Gebiet des AVG noch zuvor auf dem Gebiet der BAO. Mit der Anordnung der Bindung der „Behörde“ an die Rechtsanschauung des UFS in § 289 Abs 3 BAO aF hat der abgabenrechtliche Gesetzgeber deutlich gemacht, an das Konzept des § 161 Abs 4 FinStrG angeknüpft zu haben und auf diese Weise auch indirekt sichergestellt, dass die Bindungswirkung auch den UFS und den VwGH im fortgesetzten Verfahren umfasst. Der Gesetzgeber hat sich bei der Erlassung des § 28 VwGVG nun der gleichen Rechtsetzungstechnik bedient. Daher spricht viel dafür, dass auch im fortgesetzten Verfahren das Verwaltungsgericht an seine eigene Rechtsanschauung gebunden ist und auch der VwGH nicht davon abweichen darf.

Vor diesem Hintergrund soll aber nochmals die nunmehrige Regelung des § 278 Abs 3 BAO nF in den Blick genommen werden. Der Gesetzgeber hat in § 278 Abs 3 BAO nF und in § 28 VwGVG diametral entgegengesetzte Konzepte verwirklicht. Während es auf dem Gebiet der BAO ausreicht, eine unzutreffende Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts im fortgesetzten Verfahren zu bekämpfen, verlangt § 28 VwGVG vom Rechts-

19 Anders als für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht gibt es im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Hinweise, dass eine Selbstbindung der Verwaltungsgerichte nicht gegeben wäre: vgl *Herbst*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 239 (243) mwN; *Herbst*, Das Verfahren der Verwaltungsgerichte, ZVR 2012, 433 (434).

20 Vgl *Herbst* in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 239 (243).

unterworfenen, die Entscheidung des Verwaltungsgerichts anzufechten, die die Bindungswirkung ausspricht, wenn er vermeiden will, dass diese unrichtige Rechtsanschauung im fortgesetzten Verfahren nicht einmal mehr von den Höchstgerichten berichtigt werden kann.

Rechtspolitisch ist es fraglich, welche Unterschiede zwischen Abgaberecht und sonstigem Verwaltungsrecht es erforderlich machen, in den unterschiedlichen Gebieten des Verwaltungsrechts völlig unterschiedliche Rechtsschutzkonzepte vorzusehen. Keines der beiden Konzepte schützt von Vorneherein eher die Interessen des Rechtsunterworfenen: Wenn die Bindungswirkung im fortgesetzten Verfahren bei der ersten Instanz endet, kann dies den Steuerpflichtigen davor bewahren, die Begründung der Aufhebungsentscheidung zu ignorieren und irrtümlich für das gesamte Verfahren an eine unrichtige Rechtsauffassung gebunden zu bleiben. Andererseits kann nach dieser Auffassung auch die Amtspartei im fortgesetzten Verfahren die Entscheidung des Verwaltungsgerichts bekämpfen und der Steuerpflichtige hat keine Gewissheit, dass die in der ersten Rechtsang gewählte Begründung des Verwaltungsgerichts, die von der Abgabenbehörde nicht bekämpft wurde, auch allen weiteren Entscheidungen im fortgesetzten Verfahren zugrundegelegt wird.

Ob eine derartige Differenzierung auch verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft, ist eine andere Frage. Einerseits prüft der VfGH Unterschiede zwischen Verfahrensordnungen durchaus unter dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes und verlangt bei Abweichungen in vergleichbaren Konstellationen nach einer Rechtfertigung, andererseits ist der Maßstab, den der VfGH dabei anlegt, durchaus großzügig und der VfGH neigt dazu, den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nur in Ausnahmefällen eingeschränkt anzusehen.²¹

IV. Möglichkeit der Bekämpfung der Rechtsanschauung der aufhebenden Entscheidung

Wenn die Bindungswirkung im fortgesetzten Verfahren nicht das Verwaltungsgericht selbst und damit auch nicht die Höchstgerichte umfasst, stellt sich die Frage, ob es dennoch zulässig ist, bereits die aufhebende Entscheidung des Verwaltungsgerichts aufgrund der dort zu Unrecht vertretenen Rechtsanschauung – und damit die der Abgabenbehörde erster Instanz auferlegte Bindung – zu bekämpfen. Ein Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen daran ist nicht zu leugnen: Hat der Steuerpflichtige keine Möglichkeit, die aufhebende Entscheidung aufgrund der von ihm als unrichtig erachteten Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts zu bekämpfen, muss er die weitere Ent-

²¹ Vgl. VfSlg 11.795/19.888; VfSlg 13.455/1993; VfSlg 13.527/1993; VfSlg 18.412/2008 im Hinblick auf eine sachliche Differenzierung, die für verschiedene versicherte unterschiedliche Antragsfristen für die Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen vorsieht; VfSlg 18.546/2008 im Hinblick auf die mangelnde sachliche Rechtfertigung der Benachteiligung spielsüchtiger Personen bei der Geltendmachung existenzgefährdender Verluste gegenüber Geschädigten mit einem der allgemeinen Verjährungsfrist des ABGB unterliegenden Ersatzanspruches; VfSlg 13.114/1992 und VfSlg 13.778/1994 im Hinblick auf die Gleichheitswidrigkeit des Ausschlusses einer Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei nach Ablauf der Verjährungsfrist im Abgabenverfahren.

scheidung im fortgesetzten Verfahren abwarten, bevor er seine Rechtsposition durchsetzen kann. Der Steuerpflichtige muss es daher hinnehmen, dass die Abgabenbehörde eine weitere Entscheidung auf Grundlage einer möglicherweise unrichtigen Rechtsauffassung treffen muss, ehe er sich dagegen wehren kann.

Andererseits wäre es jedenfalls aus verfahrensökonomischer Hinsicht nicht befriedigend, wenn dieselbe Rechtsfrage in derselben Sache Gegenstand zweier Rechtsgänge sein kann, die allenfalls parallel geführt werden können. Wenn nicht entweder der Steuerpflichtige oder die Amtspartei in beiden Rechtsgängen alle ihr zur Verfügung stehenden Rechtsmittel ausschöpft, könnten auch inhaltlich divergierende Entscheidungen endgültig werden: Wenn das Finanzamt gegen eine Aufhebungsentscheidung des Verwaltungsgerichts Revision beim VwGH erhebt und die in der Entscheidung enthaltene Begründung bekämpft, kann es parallel dazu zu einem neuerlichen Bescheid des Finanzamts im fortgesetzten Verfahren kommen. Das Finanzamt ist dabei an die Entscheidung des Verwaltungsgerichts gebunden. Dieser Bescheid kann nun wieder bekämpft werden und das Verwaltungsgericht kann nunmehr eine andere oder aber dieselbe Rechtsauffassung wie im ersten Rechtsgang vertreten. Wird gegen diese Entscheidung keine Revision eingelegt, hebt der VwGH aber die im ersten Rechtsgang ergangene Aufhebungsentscheidung des Verwaltungsgerichts auf, so besteht die Gefahr, dass die neue Entscheidung des Verwaltungsgerichts zwar auf einer vom VwGH verworfenen Rechtsauffassung beruht, aber unabänderlich geworden ist. Zu einem anderen Ergebnis gelangt man nur, wenn man davon ausgeht, dass aufgrund der im ersten Rechtsgang ergangenen Entscheidung des VwGH nicht nur der im fortgesetzten Verfahren ergangene Bescheid des Finanzamts wegfällt, sondern dann, wenn bereits eine Entscheidung des Verwaltungsgerichts an dessen Stelle getreten ist, diese ebenfalls automatisch aus dem Rechtsbestand ausscheidet, ohne dass gegen sie ein eigenes Rechtsmittel ergriffen werden müsste.

Denkbar wäre es dann auch, dass der VwGH selbst in beiden Rechtsgängen befasst wird: Geht man von der These aus, dass § 278 Abs 3 BAO nF weder eine Selbstbindung des Verwaltungsgerichts noch des VwGH auslöst, führt dies zu merkwürdigen Konsequenzen: Bestätigt der VwGH im ersten Rechtsgang die aufhebende Entscheidung des Verwaltungsgerichts, weil er die Entscheidung tragende Rechtsanschauung als zutreffend ansieht, und wird der im fortgesetzten Verfahren erlassene neue Sachbescheid wiederum bekämpft und in der Folge vom Verwaltungsgericht bestätigt, ist der VwGH im Falle seiner neuerlichen Anrufung nicht an die im ersten und zweiten Rechtsgang vertretene Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts gebunden und es steht ihm frei, nunmehr nach Maßgabe des § 13 VwGG eine andere Auffassung zu vertreten und die neuen Sachbescheid bestätigende Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu kassieren. Die in § 63 VwGG vorgesehene Bindungswirkung – die sich nach der Rep des VwGH auch auf den VwGH selbst auswirkt und selbst bei Anrufung eines verstärkten Senats nicht durchbrochen werden kann²² – kommt nämlich nur bei aufhebenden Erkenntnissen in Betracht. Da das im ersten Rechtsgang ergangene Erkenntnis des VwGH die Entscheidung des Verwaltungsgerichts bestätigt hatte, kommt § 63 VwGG schon

²² Vgl. ua VwGH 18.12.1968, 0835/68; 12.12.1985, 85/15/0099.

dem Wortlaut nach nicht in Betracht. Der Wertungswiderspruch liegt aber auf der Hand, wenn der VwGH im Anwendungsbereich des § 63 VwGG an seine eigene Rechtsanschauung gebunden ist, in solchen Konstellationen aber nur nach Maßgabe des § 13 VwGG, wenn man eine Bindungswirkung des VwGH auf der Grundlage des § 278 Abs 3 BAO verneint.

Eine Bindung des VwGH an seine eigene Rechtsanschauung könnte man dann bejahen, wenn man § 63 VwGG in solchen Fällen über seinen Wortlaut hinaus anwendet. Konsequenz dieser Auffassung wäre dann aber, dass zwar der VwGH selbst und nahegelegenerweise zuvor auch das Verwaltungsgericht im zweiten Rechtsgang an die vom VwGH im ersten Rechtsgang vertretene Auffassung gebunden wäre. Wenn allerdings im ersten Rechtsgang nicht der VwGH angerufen wurde und die aufhebende Entscheidung des Verwaltungsgerichts nicht bekämpft wird, gäbe es dennoch keine rechtliche Grundlage für eine Selbstbindung des Verwaltungsgerichts für dessen Entscheidung im zweiten Rechtsgang, wenn man diese Bindungswirkung nicht aus § 278 Abs 3 BAO nF ableitet. Ein Ergebnis, wonach eine Selbstbindung des VwGH zwar zu bejahen, eine Selbstbindung des Verwaltungsgerichts aber abzulehnen ist, bleibt wenig überzeugend.

All diese Schwierigkeiten lassen sich vermeiden, wenn man die Möglichkeit verneint, dass die aufhebende Entscheidung des Verwaltungsgerichts im Hinblick auf die dort dargelegte Rechtsanschauung bekämpft werden kann. Steuerpflichtige könnten sich dann erst im zweiten Rechtsgang gegen diese Auffassung zur Wehr setzen. Dies ist aber aus dem Blickwinkel der Abgabenbehörde problematisch: Im fortgesetzten Verfahren ist die Bindung der Abgabenbehörde an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts unbestritten und ihr bleibt nichts anderes übrig, als in ihrem Bescheid dieser Rechtsauffassung zum Durchbruch zu verhelfen. Sie hat keine Möglichkeit, von sich aus ihren eigenen Bescheid vom Verwaltungsgericht überprüfen zu lassen. Dieses Ergebnis wäre ebenfalls nicht befriedigend.

Eine dritte Variante könnte darin bestehen, nur der Abgabenbehörde die Möglichkeit einzuräumen, gegen die die aufhebende gerichtliche Entscheidung tragende Rechtsanschauung vorzugehen und diese Entscheidung aufgrund der ihres Erachtens unrichtigen Rechtsanschauung beim VwGH zu bekämpfen, nicht aber dem Steuerpflichtigen. Damit hätte die Abgabenbehörde die Möglichkeit, die aufhebende Entscheidung überprüfen zu lassen, während der Steuerpflichtige den Bescheid nicht aus Gründen der unrichtigen Rechtsanschauung bekämpfen kann, sondern die Erlassung des – seines Erachtens dann unrichtigen – Bescheids des Finanzamt abwarten muss und erst diesen bekämpfen kann. Ein solcher „geteilter Rechtsschutz“, der die Abgabenbehörde zumindest vordergründig besser als den Steuerpflichtigen behandelt, wäre aber zumindest ungewöhnlich und würde angesichts des immer wieder ins Treffen geführten Postulats der Waffengleichheit einen schalen Nachgeschmack lassen. Offenbar gibt es hier aber keine völlig befriedigende Lösung, wenn man nicht umhin kommt, die in § 278 Abs 3 BAO nF angeordnete Bindungswirkung nur mehr auf die Abgabenbehörde selbst, aber nicht auf das Verwaltungsgericht und den VwGH zu beziehen.

V. Die Aufhebungsgründe

Nach § 278 Abs 3 BAO nF sind im „weiteren Verfahren (...) die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden“. Die Bindungswirkung kommt daher nur für die „maßgebliche“ Rechtsanschauung zum Tragen. Unbestritten ist, dass eine obiter dicta keine Bindung auslösen können. Für die Parteien des Abgabenverfahrens ist aber oft nicht ohne weiteres erkennbar, welche der im Bescheid dargelegten Begründungselemente den Spruch des Bescheides tatsächlich tragen.

Ob auch implizite Begründungselemente eine Bindung herbeiführen können, ist hingegen umstritten. Dagegen könnte die in § 278 Abs 3 BAO nF enthaltene Formulierung von der im aufhebenden Beschluss „dargelegten“ Rechtsanschauung sprechen. Diese Formulierung war aber bereits in § 289 Abs 1 BAO aF enthalten und auch auf Grundlagedieser Vorschrift war zweifelhaft, ob implizite Begründungselemente eine Bindung herbeiführen können.²³ Regelungen wie § 63 VwGG unterscheiden nach einhelliger Auffassung für Zwecke der Bindungswirkung nicht danach, ob die Rechtsanschauung des Gerichts nur implizit oder explizit zum Ausdruck kommt.²⁴ Weder die seinerzeitigen Materialien zu § 289 Abs 1 BAO aF noch jene zum nummehrigen § 278 Abs 3 BAO nF lassen erkennen, dass der Gesetzgeber insoweit von dem in § 63 VwGG verfolgten Konzept abweichen wollte. Ein weiteres Argument, dass für die Bindung der Abgabenbehörde an auch eine implizit zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts spricht, besteht darin, dass sonst der Umfang der Bindung vom nicht näher determinierten Begründungsstil des Verwaltungsgerichts abhängen würde: Eine knappe Begründung des Aufhebungsbeschlusses bindet die Abgabenbehörde dann weniger als eine ausführlichere Begründung, die beispielsweise auch Zuständigkeitsfragen einbezieht. Hängt der Umfang der Bindungswirkung von Zufälligkeiten des Begründungsstils des zuständigen Richters oder des Senats ab, wäre dies jedenfalls kein befriedigendes Ergebnis. Schließlich ist aber auch die Parallelvorschrift des § 28 Abs 3 VwGVG in den Blick zu nehmen, die unbestritten auch der impliziten Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts Bindungswirkung verleiht.²⁵ Es sind jedenfalls keine materienspezifischen Besonderheiten erkennbar, die zur Vermutung Anlass geben, dass der Gesetzgeber implizit zum Tragen kommende Rechtsanschauungen im Abgabenrecht und außerhalb des Abgabenrechts unterschiedlich behandelt.

VI. Ermittlungshandlungen

Im Falle einer aufhebenden Entscheidung des Verwaltungsgerichts ist die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren an die dargelegte Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage gebunden. Die Durchführung

²³ Vgl. ausführlich dazu: Lang/Lemnis, SWK 2002, 610 (610); bejahend: Ritz, BAO (2011) § 289 Rz 27.

²⁴ Vgl. Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsggerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsggerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (266) mwN. S zum AVG: Azizi, Zur Bindung an die Rechtsanschauung der zurückverweisenden Berufungsbehörde nach § 66 Abs 2 AVG, ZfV 1976, 133 (134 ff); Hengstschläger/Leeb, AVG (2007) § 66 Rz 26.

²⁵ Vgl. Herbst in Holoubek/Lang (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 242 mwN.

eines Ermittlungsverfahrens kann dazu führen, dass von der Behörde der Sachverhalt neu festzustellen ist und dass daher insoweit die Bindung wegfällt. Die Behörde kann sich der Bindung entledigen, wenn sie Ermittlungen durchführt, als deren Ergebnis sich die Sachlage anders darstellt.

Gelegentlich sind – vor allem im Zusammenhang mit der Kassation nach § 63 VwGG – Zweifel angemeldet worden, ob sich die Behörde im fortgesetzten Verfahren über Ermittlungsergebnisse des ersten Rechtsganges hinwegsetzen kann, die vom VfGH nicht beanstandet wurden. *Tanzer* hat die zu § 87 VfGG ergangene Rsp des VfGH zu Rechtsneuerungen so gedeutet, dass es der VfGH nicht hinnehmen würde, wenn die Behörde Neuerungen im Tatsachenbereich zulässt, soweit sie nicht vom Steuerpflichtigen selbst vorgebracht wurden.²⁶ Behördliche Ermittlungen im Ersatzbescheidverfahren, welche offenkundig nur dazu dienen, die Herstellung des gesollten Rechtszustandes hinauszuzögern, wären rechtswidrig.

Die Pflicht der Abgabenbehörde, der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts zu folgen, ist nicht zu leugnen. Umgekehrt kann der Behörde auch nicht das Recht abgesprochen werden, im fortgesetzten Verfahren Ermittlungshandlungen zu tätigen. Bringen diese Ermittlungen zutage, dass sich der Sachverhalt doch anders ereignet hat, als von der Abgabenbehörde ursprünglich angenommen, fällt die Bindungswirkung weg. Der Umstand, dass das Verwaltungsgericht keine Kritik am bisherigen Ermittlungsverfahren geübt hat, nimmt der Abgabenbehörde nicht das Recht, den Sachverhalt dennoch wiederum in jede Richtung in zu prüfen. Dass es der Behörde auf diese Weise gelingen kann, sich der vom Verwaltungsgericht auferlegten Bindung zu entledigen, ist hinzunehmen. Im Falle von verhärteten Fronten zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen im ersten Rechtsgang kann diese Gefahr der Anwendung verfahrensrechtlicher Instrumente zu Lasten des Steuerpflichtigen ermessensleitendes Argument für das Verwaltungsgericht sein, gleich selbst die Sachentscheidung zu treffen.

VII. Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen zeigen, dass die Gesetzesverfasser offenbar intendiert hatten, die in § 278 Abs 3 BAO nF vorgesehene Bindungswirkung auf die erste Instanz des Abgabenverfahrens zu beschränken und dem Verwaltungsgericht und auch dem VfGH die Möglichkeit eröffnen wollten, sich über die in der aufhebenden Entscheidung des Verwaltungsgerichts dargelegten Rechtsanschauung hinwegzusetzen und im fortgesetzten Verfahren bei unveränderter Sach- und Rechtslage nunmehr eine andere Rechtsauffassung zu vertreten. Der Gesetzestext weckt Zweifel, ob dies den Gesetzesverfassern gegliückt ist, die Regelung des § 269 Abs 1 lit c BAO nF kann diese aber ausräumen. Daher stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob die in der aufhebenden Entscheidung dargelegte Rechtsanschauung überhaupt im ersten Rechtsgang bekämpft werden kann, wenn ohnehin die Möglichkeit besteht, im fortgesetzten Verfahren diese

Rechtsanschauung neuerlich überprüfen zu lassen. Gleichgültig, wie man diese Frage beantwortet, sind die daraus zu ziehenden Konsequenzen im Detail unbefriedigend und führen zu Wertungswidersprüchen.

In den Fällen, in denen es zur Aufhebung kommt, ist es oft schwierig, die nicht von der Bindungswirkung umfassten *obiter dicta* von den die Entscheidung tragenden Begründungselementen abzusondern. Strittig ist, ob implizite Begründungselemente auch eine Bindung bewirken können. Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass gute Gründe dafür ins Treffen geführt werden können. Die Bindungswirkung steht und fällt aber mit der Identität der Sach- und Rechtslage. Die Abgabenbehörde kann die ihr vom Verwaltungsgericht auferlegte Bindung abschütteln, wenn sie im fortgesetzten Verfahren weitere Ermittlungen anstellt, als dessen Ergebnis sich zeigt, dass der Sachverhalt doch anders als im ersten Rechtsgang festzustellen ist.

All diese Überlegungen machen deutlich, dass die Verwaltungsgerichte die ihnen eröffneten Aufhebungsmöglichkeiten äußerst behutsam einsetzen sollten. Die gesetzlichen Vorschriften geben dafür aber ohnehin einen engen Rahmen vor. Schließlich ist eine Aufhebung unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. In den verbleibenden Fällen hat das Verwaltungsgericht das ihm eingeräumte Ermessen zurückhaltend auszuüben, um zahlreiche der hier angesprochenen Schwierigkeiten, die sich für die Parteien des Verfahrens aufgrund der weitgehend unklaren Konsequenzen der Bindungswirkung ergeben können, zu vermeiden.

²⁶ Vgl. *Tanzer*, Die Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens nach Aufhebung des Bescheides durch den Verfassungsgerichtshof, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 197 (202 ff).