

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

Steuerreporting

Die neue Verordnung des BMF

Aufschiebende Wirkung der Amtsrevision

Spannungsfeld zwischen Fiskalinteressen und Rechtsschutzziele

Beschwerde gegen Wiederaufnahmebescheide

Verfahrensrechtliche Herausforderungen

FASTER-Richtlinie

Die Rolle zertifizierter Finanzintermediäre

Streitvermeidung und Streitbeilegung

Ergebnisse des österreichischen IFA-Nationalberichts

Aus der aktuellen Rechtsprechung

BFG- und VwGH-Entscheidungen samt Anmerkungen

Aufschiebende Wirkung nach § 30 Abs 2 VwGG über Antrag der Abgabenbehörde

Michael Lang

Im Fachschrifttum geht es bei der aufschiebenden Wirkung von Revisionen meist um die Perspektive „privater“ Parteien. Häufig werden aber auch mit Amtsrevisionen Anträge nach § 30 Abs 2 VwGG verbunden. Beispiele dafür finden sich ua im Abgabenrecht: BFG und VwGH müssen sich gar nicht so selten mit der Frage beschäftigen, ob der vor dem Verwaltungsgericht erfolgreichen „privaten“ Partei für die Dauer des von der Abgabenbehörde angestrebten Verfahrens vor dem VwGH die von ihr erstrittenen Abgabebeträge vorenthalten werden dürfen. Die Rechtsprechung zeigt in diesen Fällen bei der Anwendung der auf „private“ Parteien zugeschnittenen Vorschrift des § 30 Abs 2 VwGG gelegentlich Unsicherheiten. Mitunter sind auch Wertungswidersprüche zu konstatieren, denen hier ebenfalls nachgegangen werden soll.

1. Die aufschiebende Wirkung der Amtsrevision

Revisionen gegen Erkenntnisse und Beschlüsse von Verwaltungsgerichten haben im Regelfall nach § 30 Abs 1 VwGG keine aufschiebende Wirkung. Lediglich im Ausnahmefall ist die aufschiebende Wirkung über Antrag des Revisionswerbers nach § 30 Abs 2 VwGG zuzuerkennen. Voraussetzung dafür ist, dass „dem nicht zwingende öffentliche Interessen entgegenstehen und nach Abwägung der berührten öffentlichen Interessen und Interessen anderer Parteien mit dem Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses oder mit der Ausübung der durch das angefochtene Erkenntnis eingeräumten Berechtigung für den Revisionswerber ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden wäre“. Die Entscheidung wird bis zur Vorlage der Revision vom Verwaltungsgericht, dann vom VwGH getroffen.¹ Gegen solche Beschlüsse des Verwaltungsgerichts ist keine Revision zulässig.² Der VwGH kann sie aber ab

Vorlage der Revision von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei aufheben oder abändern, wenn er die Voraussetzungen der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung anders beurteilt oder wenn sich die Voraussetzungen, die für die Entscheidung über die aufschiebende Wirkung der Revision maßgebend waren, wesentlich geändert haben.

Die aufschiebende Wirkung dient der Effektivität des Rechtsschutzes.³ Der Rechtsschutzsuchende darf nicht generell einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung so lange belastet werden, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist.⁴ Der durch die Möglichkeit der Prüfung von verwaltungsgerichtlichen Erkenntnissen oder Beschlüssen durch den VwGH gewährleistete Rechtsschutz soll durch den Vollzug des angefochtenen Aktes nicht ausgehöhlt oder ausgeschaltet werden.⁵

Schon früh hatte der VwGH auch Amtsbeschwerden aufschiebende Wirkung zuerkannt.⁶ Diese Rechtsprechung hat er für – ordentliche wie außerordentliche – Amtsrevisionen fortgeführt.⁷ Der VwGH stützt sich dabei ausschließlich auf den Wortlaut des § 30 Abs 2 VwGG: Als Beschwerdeführer und nunmehr als Revisionswerber kommen auch Amtsparteien in Betracht. Folglich können auch sie Aufschiebungsanträge stellen.⁸ Erst in den 1990er-Jahren stellte sich

kommt, statt auf die generelle Unzulässigkeit einer Revision gegen Beschlüsse über die aufschiebende Wirkung aufgrund von § 25a Abs 2 Z 1 VwGG iVm § 30a Abs 3 VwGG hinzuweisen. Im zweiten Fall handelte es sich um eine außerordentliche Revision, sodass das BFG möglicherweise davon ausging, dass außerordentliche Revisionen vom Verweis des § 25a Abs 2 Z 1 auf § 30a Abs 3 VwGG aufgrund der in § 30 Abs 2 Satz 1 VwGG verfüigten Ausnahme nicht erfasst sind (vgl allerdings die mit Beschluss vom 25. 4. 2017, Ra 2017/16/0039, erfolgte Klärung durch den VwGH). Im ersten Fall handelte es sich allerdings um eine ordentliche Revision (Ro 2014/15/0046).

³ Dazu Hofer, Zur Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bei Amtsrevisionen, ZFR 2023, 213 (213 ff).

⁴ Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG (2020) § 30 VwGG Rz 1; vgl auch VwGH 10. 10. 2002, AW 2002/08/0031.

⁵ Näher Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG, § 30 VwGG Rz 2.

⁶ VwGH 20. 1. 1977, 2892/76; 19. 1. 1978, 2828/77; 22. 3. 1985, AW 85/07/0014; 4. 11. 1991, AW 91/10/0071; 16. 6. 1992, AW 92/10/0021.

⁷ Vgl zB VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/22/0087; 25. 8. 2015, Ro 2015/12/0013.

⁸ Die Amtspartei kann, wenn sie mit ihrem Antrag auf aufschiebende Wirkung zunächst scheitert, diese immer wieder beantragen, falls sie darlegen kann, dass sich die Voraussetzungen wesentlich geändert haben. Scheitert sie zunächst beim Verwaltungsgericht, kann sie darüber hinaus auch darauf hoffen, dass der VwGH die Voraussetzungen anders beurteilt, und hat damit eine weitere Möglichkeit, aufschiebende Wirkung zuerkannt zu bekommen. Der Wortlaut der Vorschriften des § 30 Abs 2 und 3 VwGG schließt – insoweit er den



Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU.

¹ Der VwGH hat im Beschluss vom 25. 4. 2017, Ra 2017/16/0039, die Auffassung vertreten, dass die Verwaltungsgerichte auch bei außerordentlichen Revisionen bis zur Vorlage der Revision an den VwGH für die Zuerkennung aufschiebender Wirkung zuständig sind. Zu den Argumenten für die unterschiedlichen Auffassungen näher Helmreich, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren vor dem VwGH, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 191 (200 ff); Marzi/Segalla, Die Rolle des Verwaltungsgerichts im Verfahren vor dem VwGH, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem VwGH, 207 (215 ff).

² § 25a Abs 2 Z 1 VwGG. Daher ist unklar, warum das BFG in den Beschlüssen vom 24. 11. 2014, AW/2100001/2014, und vom 4. 7. 2019, AW/5200001/2019, die Unzulässigkeit der Revision damit begründete, dass die Revision in den konkreten Fällen nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zu-

beim VwGH leichtes Unbehagen ein: Seitdem weist er regelmäßig darauf hin, dass die Vorschrift des § 30 Abs 2 VwGG „*offenbar*“ nicht auf Amtsbeschwerden – und nunmehr Amtsrevisionen – „*zugeschnitten*“ ist.⁹ Er begnügt sich aber damit, auf seine ständige Rechtsprechung hinzuweisen, in der er die Zulässigkeit der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung von Amtsbeschwerden – und nunmehr Amtsrevisionen – dennoch „*angenommen*“ hat. Eine über den Wortlaut hinausreichende Begründung findet sich aber in diesen Beschlüssen, auf die der VwGH verweist, gerade nicht. Dies ist bedauerlich: Mit den in Hinblick auf „private“ Parteien maßgebenden Argumenten, wonach es in einem Rechtsstaat nicht angeht, dass der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung zu lange belastet werden darf,¹⁰ lässt sich die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung über Antrag der Amtspartei nämlich nicht begründen.¹¹ Im Gegenteil: Kommt der Amtsrevision aufschiebende Wirkung zu, wird der rechtskräftig obliegende Beschwerdeführer des verwaltungsgerechlichen Verfahrens bis auf Weiteres um die Früchte seines Erfolgs gebracht.

Bei der Diskussion über die Anwendung des § 30 Abs 2 VwGG in abgabenrechtlichen Fällen sind noch zusätzliche Argumente zu berücksichtigen. Ob der Vollzug von beim VwGH bekämpften abgabenrechtlichen Entscheidungen aufgeschoben werden kann, war nämlich lange sogar für Anträge „privater“ Parteien umstritten: Der VwGH hatte dies zunächst in zwei Entscheidungen von verstärkten Senaten bejaht,¹² seine Judikatur aber mit Beschluss des wiederum verstärkten Senats vom 15. 12. 1981, 81/14/0071, revidiert. Er begründete seine Rechtsprechungsänderung im Kern damit, dass die Wirksamkeit eines erstinstanzlichen Abgabenbescheides durch die Einbringung einer Berufung nach § 254 BAO nicht gehemmt wurde. Der VwGH erachtete es als „*unvereinbar, dem Rechtsbehelf der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der sich gegen die Berufungsentscheidung richtet, eine Wirkung zuzuerkennen, die dem zu ihr führenden ordentlichen Rechtsmittel nicht zu-*

kommt“.¹³ Diese Rechtsprechung war mit der Aufhebung des § 254 BAO durch den VfGH und der mit seiner Wiedereinführung verbundenen Schaffung des § 212a BAO überholt:¹⁴ Der VwGH sperrt sich nicht mehr generell gegen die Gewährung aufschiebender Wirkung von Beschwerden – und nunmehr Revisionen –, die gegen abgabenrechtliche Entscheidungen eingebracht werden.

Aufschiebende Wirkung kann der Rechtsprechung zufolge auch den von Abgabenbehörden erhobenen Amtsbeschwerden – und nunmehr Amtsrevisionen – zuerkannt werden. Im Beschluss vom 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009, bejahte der VwGH die Zulässigkeit eines solchen vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion gestellten Antrags, wies ihn im konkreten Fall aber mangels hinreichend konkretisierter öffentlicher Interessen ab. Diese „*Gleichbehandlung*“ der Abgabenbehörden mit den Steuerpflichtigen ist selbst dann nicht selbstverständlich, wenn man die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bei Amtsrevisionen sonst als gerechtfertigt ansieht: Wie dargelegt hatte der VwGH durch Beschluss seines verstärkten Senats die Anwendung des § 30 Abs 2 VwGG auf dem Gebiet des Abgabenrechts zunächst nicht zugelassen. Ob die Präsidentenbeschwerde des damaligen § 292 BAO mitgemeint war, ist nicht klar: Die Begründung liest sich so, als hätte der VwGH nur Aufschiebungsanträge „privater“ Parteien vor Augen. Allerdings erkannte der VwGH damals jedenfalls in anderen Rechtsgebieten auch Amtsbeschwerden aufschiebende Wirkung zu,¹⁵ sodass wohl nicht anzunehmen ist, der VwGH habe die Gewährung aufschiebender Wirkung bei Präsidentenbeschwerden nicht bedacht. Da er daher die Präsidentenbeschwerde nicht vom Beschluss des verstärkten Senats ausgenommen hat, ist davon auszugehen, dass seine Überlegungen auch für Amtsbeschwerden maßgebend sind, zumal er in seiner Entscheidungsbegründung die Bedeutung dieses Beschlusses des verstärkten Senats auch in andere Richtungen abgegrenzt und präzisiert hat. Viel spricht daher dafür, dass der VwGH im Ergebnis für das Abgabenrecht eine weitgehende Bereichsausnahme von § 30 Abs 2 VwGG verfügen wollte. Diese Rechtsprechung hatte sich nur wegen der Aufhebung des § 254 BAO durch den VfGH und der Einführung der Aussetzung der Einhebung in § 212a BAO später wieder erledigt.¹⁶ Es

Begriff „*Partei*“ verwendet – aber nicht aus, dass die „private“ Partei unter den dort genannten Voraussetzungen die Aufhebung einer der Amtspartei zuerkannten aufschiebenden Wirkung beantragen kann (vgl auch *Kolonovits/Muzak/Stöger*, *Verwaltungsverfahrenrecht*¹² [2024] Rz 1377, die betonen, dass „*einer Partei*“ im Sinne von „*jeder*“ Partei zu verstehen ist). Andernfalls wäre in solchen Fällen der Rechtsschutz der „privaten“ Partei erheblich beeinträchtigt.

⁹ Vgl zuletzt zB VwGH 11. 7. 2024, Ra 2024/09/0047.

¹⁰ So zB VwGH 10. 10. 2002, AW 2002/08/0031.

¹¹ Anders – aber nicht überzeugend – hingegen im Fall einer außerordentlichen Amtsrevision des Finanzamts für Großbetriebe BFG 25. 11. 2021, AW/7100017/2021: „*Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung ist unter den gegebenen Voraussetzungen für die Effektivität des Rechtsschutzes von maßgebender Bedeutung.*“

¹² VwGH 5. 3. 1954, 1273/53; 20. 12. 1973, 1184/73.

¹³ Zur Kritik an dieser Entscheidung *Schimitschek*, Keine aufschiebende Wirkung bei Verwaltungsgerichtshofbeschwerden in Abgabensachen? FJ 1982, 53 (55 ff); *Puck*, Die aufschiebende Wirkung bei Beschwerden vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, ZfV 1982, 359 (365 ff); weiters VwGH 27. 5. 1983, 83/17/0037; sowie VwGH 27. 9. 1985, AW 85/17/0020; 20. 1. 1995, AW 94/14/0030; jeweils unter Hinweis auf den Beschluss vom 27. 5. 1983, 83/17/0037.

¹⁴ So VwGH 12. 9. 1991, AW 91/13/0036.

¹⁵ VwGH 20. 1. 1977, 2892/76; 28. 4. 1977, 0600/77; 19. 1. 1978, 2828/77.

¹⁶ Vgl VfSlg 11.196/1986.

war daher gerade die vom VfGH eingeforderte Verbesserung des vorläufigen Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen, die die aufschiebende Wirkung von Beschwerden – und nunmehr Revisionen – „privater“ Parteien – wieder – ermöglichte hatte. Daher ist es etwas überraschend, dass – quasi im „Windschatten“ dieser Rechtsänderungen und der damit verbundenen Neuausrichtung der Rechtsprechung bei „privaten“ Parteien – auch Anträge auf aufschiebende Wirkung von Amtsbeschwerden – und nunmehr Amtsrevisionen – der Abgabenbehörden zugelassen wurden. Zumindest eine Begründung wäre zu erwarten gewesen. Denn auch für das Abgabenrecht gilt: Mit dem auf den Rechtsunterworfenen hin ausgerichteten Rechtsschutzzweck lässt sich diese durch den VwGH vorgenommene Auslegung des § 30 Abs 2 VwGG nicht erklären. Dem Steuerpflichtigen werden die Früchte seines damals auf abgabenbehördlicher und nunmehr auf verwaltungsgerichtlicher Ebene erzielten Erfolgs zumindest vorübergehend – bis zum Abschluss des von der Amtspartei beim VwGH angestregten Verfahrens – vorenthalten.

2. Die zwingenden öffentlichen Interessen

Der Umstand, dass § 30 Abs 2 VwGG nicht auf Amtsparteien – in der Terminologie des VwGH gesagt: – „zugeschnitten“ ist, führt – wenig überraschend – zu Schwierigkeiten bei der Auslegung dieser Vorschrift. Dies zeigt sich schon am Beispiel der in § 30 Abs 2 VwGG aufgestellten Voraussetzung, wonach nur dann aufschiebende Wirkung zuerkannt werden darf, „wenn dem nicht zwingende öffentliche Interessen entgegenstehen“. Dieses Tatbestandselement hat bei Amtsrevisionen nur selten Bedeutung: Die von der Amtspartei zu vertretenden öffentlichen Interessen, die für die Gewährung aufschiebender Wirkung sprechen, müssten auf andere „zwingende öffentliche Interessen“ treffen, die diese Maßnahme ausschließen. Wenn daher beispielsweise im Fall einer Abbruchbewilligung mit dem Verbleib des Gebäudes eine drohende Gefahr für das Leben oder die Gesundheit von Menschen verbunden ist, haben diese zwingenden öffentlichen Interessen Vorrang vor der von der Amtspartei geltend gemachten Unwiederbringlichkeit eines sofortigen Vollzugs und die damit einhergehende Auswirkung auf das örtliche Stadtbild.¹⁷ Die zuletzt genannten Interessen sind dann gar nicht zu berücksichtigen. Nur dann, wenn sich – um beim Beispiel zu bleiben – die Gefahr für das Leben oder die Gesundheit von Menschen als nicht so gravierend erweist, dass es sich um „zwingende öffentliche Interessen“ handelt, fließen die anderen öffentlichen Interessen – im konkreten Fall die Auswirkungen auf das Stadtbild – in die Interessenabwägung ein.

Interessant ist der Beschluss vom 7. 10. 2015, Ra 2015/18/0192, in dem der VwGH von den „zwingenden Interessen“ der mitbeteiligten Partei – eines Asylwerbers – spricht. Es ging um die Frage, ob die Abschiebung des Fremden „eine reale Gefahr einer Verletzung von Art 8 EMRK bedeuten würde“. Der VwGH begründet hier nicht, warum er die Interessen der „privaten“ Partei als „zwingend“ erachtet. Möglicherweise nimmt der Gerichtshof den Umstand, dass § 30 Abs 2 VwGG nicht auf Anträge von Amtsparteien zugeschnitten ist, zum Anlass für eine sinngemäße Interpretation dieser Vorschrift, bei der aus den „zwingenden öffentlichen Interessen“ zwingende Interessen des mitbeteiligten Fremden werden.

Im Regelfall hält der VwGH aber bei Anträgen von Amtsparteien auf aufschiebende Wirkung nur einleitend und ohne nähere Prüfung kurz fest, dass keine zwingenden öffentlichen Interessen erkennbar sind, die die sofortige Umsetzung der von der Amtspartei bekämpften verwaltungsgerichtlichen Entscheidung gebieten würden. Er tritt dann sogleich in die in weiterer Folge von § 30 Abs 2 VwGG geforderte Abwägung ein. Dabei spielen dann erneut öffentliche Interessen eine Rolle: Sie sind den anderen zu berücksichtigenden Interessen gegenüberzustellen.

Wenn man sich nun dem Abgabenrecht zuwendet, ist zunächst zu untersuchen, wie der VwGH mit Anträgen auf aufschiebende Wirkung von Revisionen „privater“ Parteien umgeht: Die Gefahr eines endgültigen Forderungsverlustes des Bundes wird als „zwingendes öffentliches Interesse“ anerkannt.¹⁸ Der VwGH fasst seine Judikatur im Beschluss vom 26. 9. 2022, Ra 2022/13/0005, folgendermaßen zusammen: „Die aufschiebende Wirkung ist dann nicht zuzuerkennen, wenn zwingende öffentliche Interessen dem Aufschub entgegenstehen. Bei einer Abgabenschuld ist dies der Fall, wenn der Aufschub des Vollzuges bewirkt, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld gefährdet wird. Bei Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung könnte die Abgabenbehörde weder notwendige Sicherheiten erwerben noch auf neu auftauchendes Vermögen der Revisionswerberin greifen. Dies kann zu endgültigen Forderungsverlusten des Bundes führen, was zwingenden öffentlichen Interessen widerspricht ([...]).“

Für von Amtsparteien gestellte Anträge auf aufschiebende Wirkung ließ der VwGH auf dem Gebiet des Abgabenrechts zunächst offen, ob die Gefahr des endgültigen Forderungsverlustes zu den „zwingenden öffentlichen Interessen“ gehört, die gegebenenfalls weitere Überlegungen ausschließen, oder ob sie erst im Rahmen der nachfolgenden Interessenabwägung zu berücksichtigen ist: Im Beschluss vom 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009, hielt er fest, „dass zwingende oder überwiegende öffentliche Interessen des Bundes dann

¹⁷ Vgl näher VwGH 18. 11. 2021, Ra 2021/05/0134.

¹⁸ Vgl auch Hofer, ZFR 2023, 213 (217).

bestehen könnten, wenn infolge einer allfälligen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu Unrecht an den Mitbeteiligten abgeflossene Beträge in der Folge nicht zur Gänze wieder eingezogen werden könnten“. Offenbar hielt der VwGH in dieser Entscheidung im Fall von Amtsbeschwerden eine sinngemäße Interpretation des § 30 Abs 2 VwGG für möglich, wonach „zwingende“ öffentliche Interessen die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung nicht verhindern, sondern sogar gebieten könnten. In seitdem ergangenen Entscheidungen schloss der VwGH aber implizit aus, die Gefahr finanzieller Verluste für den Bund im Rahmen der „zwingenden öffentlichen Interessen“ zu prüfen. Vielmehr ließ er diese Interessen in die – gedanklich nachgelagerte – Abwägung einfließen:¹⁹ „Als ‚unverhältnismäßiger Nachteil für den Beschwerdeführer‘ ist [...] eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung der von der Amtspartei zu vertretenden öffentlichen Interessen als Folge einer Umsetzung des angefochtenen Bescheides in die Wirklichkeit zu verstehen ([...]).“

3. Die bei der Interessenabwägung zu berücksichtigenden öffentlichen Interessen

Für Zwecke der vorzunehmenden Abwägung ist „dann, wenn eine Amtspartei vor dem Verwaltungsgerichtshof die Rechtswidrigkeit des einen Dritten begünstigenden Verwaltungsaktes behauptet (vgl Art 131 Abs 2 B-VG), der mit der Ausübung der eingeräumten Berechtigung durch den Dritten ‚für den Beschwerdeführer verbundene Nachteil‘ als ein Nachteil für die von der Amtspartei wahrzunehmenden öffentlichen Interessen zu verstehen“.²⁰ Diese öffentlichen Interessen treten „im Fall einer Amtsrevision bei der vorzunehmenden Interessenabwägung an die Stelle jener Interessenlage, die sonst bei einem ‚privaten‘ Revisionswerber als Interesse an dem Aufschub des sofortigen Vollzugs der angefochtenen Entscheidung in die Abwägung einfließt“.²¹ Je nach dem in jeweiligen Verfahren maßgebenden materiell-rechtlichen Grundlagen handelt es sich beispielsweise um das öffentliche Interesse an der Walderhaltung,²² am Landschaftsschutz,²³ am Natur- und Landschaftsschutz²⁴ oder an der Durchsetzung des Flächenwidmungsplans,²⁵ aber auch um die finanziellen Interessen der jeweiligen Körperschaft des öffentlichen Rechts.²⁶

¹⁹ Vgl zB VwGH 19. 3. 2010, AW 2009/16/0082; zuletzt zB VwGH 28. 2. 2024, Ra 2024/15/0004.

²⁰ VwGH 28. 4. 1993, AW 92/10/0271; 29. 10. 1993, AW 93/10/0031; 18. 7. 1995, AW 95/10/0007.

²¹ Vgl zB VwGH 1. 2. 2018, Ra 2017/10/0202.

²² VwGH 22. 3. 1985, AW 85/07/0014; 4. 11. 1991, AW 91/10/0071; 20. 3. 1992, AW 91/10/0077; 16. 6. 1992, AW 92/10/0021.

²³ VwGH 28. 4. 1993, AW 92/10/0271; 29. 10. 1993, AW 93/10/0031.

²⁴ VwGH 18. 7. 1995, AW 95/10/0007.

²⁵ VwGH 1. 12. 2015, Ra 2015/06/0107.

²⁶ Vgl zB VwGH 19. 3. 2010, AW 2009/16/0082.

In der älteren Rechtsprechung ging es häufig um Anträge des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Amtsbeschwerden gegen Rodungsbewilligungen aufschiebende Wirkung zuzuerkennen. Im Beschluss vom 20. 1. 1977, 2892/76, gewährte der VwGH aufschiebende Wirkung und begründete dies wie folgt:²⁷ „Eine Abwägung des öffentlichen Interesses im Sinne des § 30 Abs 2 VwGG 1965 mit den Interessen der mitbeteiligten Partei, von der ihr erteilten Rodungsbewilligung Gebrauch zu machen, ergibt im gegenwärtigen Stadium des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, dass, sollte sich die Beschwerde als begründet erweisen und damit der angefochtene Bescheid als rechtswidrig aufgehoben werden müssen, eine Rückführung der etwa in der Zwischenzeit als Bauland verwendeten Fläche in Wald erschwert wäre.“

Im Beschluss vom 28. 4. 1993, AW 92/10/0721, mit dem der VwGH die aufschiebende Wirkung auf Antrag der Salzburger Landesumweltanwaltschaft gewährte, stellte er vor allem auf die sonst während der Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu befürchtenden Folgen ab: Die Amtspartei erhob Beschwerde gegen eine naturschutzbehördliche Bewilligung von Baumaßnahmen nach dem Salzburger Naturschutzgesetz. Nach Auffassung des VwGH war es „offenkundig, dass durch die Vornahme der bewilligten Baumaßnahmen das Aussehen des Hauses in einer Weise geändert würde, die die Bauführung bei Obsiegen des Beschwerdeführers als eine Maßnahme erscheinen ließe, durch die die besondere landschaftliche Schönheit und das Landschaftsgefüge des Landschaftsschutzgebietes, allenfalls dessen Bedeutung für die Erholung der Bevölkerung oder den Fremdenverkehr als naturnahe Kulturlandschaft im Sinne des § 4 Abs 1 der Allgemeinen Landschaftsschutzverordnung in abträglicher Weise beeinflusst wird. Das Salzburger Naturschutzgesetz 1977 beschränkt nun den Schutz der Landschaft nicht auf einen Schutz gegen Eingriffe von einer bestimmten Mindestdauer. Jedenfalls ist auch die für die Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens einschließlich der Verfahren zur Erlassung und Vollstreckung eines Entfernungsauftrags zu besorgende abträgliche Beeinflussung der Landschaft in ihren im eben erwähnten § 4 Abs 1 der Allgemeinen Landschaftsschutzverordnung speziell zum Schutzobjekt gemachten Ausprägungen ([...]) in die Interessensabwägung nach § 30 Abs 2 VwGG einzubeziehen.“

Die jüngere Rechtsprechung ist in naturschutzrechtlichen Verfahren tendenziell strenger geworden und gewährt aufschiebende Wirkung nicht schon dann, wenn die Rückführung in den ursprünglichen Zustand bloß erschwert wäre: Mit Beschluss vom 18. 7. 1995, AW 95/10/

²⁷ Ähnlich auch VwGH 19. 1. 1978, 2828/77; 22. 3. 1985, AW 85/07/0014; 4. 11. 1991, AW 91/10/0071; 20. 3. 1992, AW 91/10/0077; 16. 6. 1992, AW 92/10/0021.

0007, erkannte der VwGH der Beschwerde der Amtspartei – es handelte sich wie so oft wieder um die Salzburger Landesumweltanwaltschaft²⁸ – keine aufschiebende Wirkung zu. Das Verfahren betraf eine naturschutzbehördliche Bewilligung von Anlagen zur Gewinnung von Dolomit: Der VwGH ging zwar für die vorzunehmende Interessenabwägung unter dem Gesichtspunkt des Natur- und Landschaftsschutzes vom Bestehen eines gewichtigen Interesses daran aus, „dass die beabsichtigten Eingriffe in den Naturhaushalt und den Landschaftscharakter während der Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unterbleiben. Allerdings haben diese Eingriffe [...] nur vorübergehende Wirkung. So können Ufer und Bachbett der beiden Fließgewässer (wenn auch nicht ohne weiteres) neu geschaffen bzw. wiederhergestellt werden und stellt der Steinbruch ab Fertigstellung der Rekultivierungsarbeiten hinsichtlich des Ökosystems Wald keine erhebliche Beeinträchtigung des Naturhaushaltes dar. Gleiches gilt für die als erheblich bewertete Beeinträchtigung des Landschaftscharakters durch den Bestand einer ca. 2 ha großen vegetationslosen Fläche. Im Gegensatz zur [...] Auffassung der Beschwerdeführerin kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass mit der Inangriffnahme des Vorhabens durch die mitbeteiligte Partei Eingriffe in den Naturhaushalt und Landschaftscharakter gesetzt würden, die nicht restituierbar wären.“ Auch in anderen Fällen versagte der VwGH die aufschiebende Wirkung, weil es der Amtspartei nicht gelang, den Gerichtshof davon zu überzeugen, dass die mit dem Projekt verbundenen Eingriffe tatsächlich „unumkehrbare Beeinträchtigungen“ von Natur und Landschaft mit sich bringen würden.²⁹ Entscheidend ist, ob die Folgen des Eingriffs im Fall der Aufhebung des angefochtenen Bescheides wieder beseitigt werden können.³⁰ Im Beschluss vom 9. 10. 2013, AW 2013/10/0036, scheiterte die aufschiebende Wirkung daran, dass die Amtspartei selbst auf die Möglichkeit hingewiesen hatte, „durch die Wiederherstellung eines Auwaldes und die Wiederbesiedlung durch verbliebene Individuen die betroffenen Lebensräume wiederherzustellen, sodass auch nicht dargetan wurde, dass tatsächlich eine ‚unwiederbringliche und nicht mehr herstellbare‘ Zerstörung vorliegt“.

Wenn es um die Erteilung von Informationen geht, neigt der VwGH dazu, die beantragte aufschiebende Wirkung zuzuerkennen: Der „durch den Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses drohende Nachteil – nämlich die Gewährung von Akteneinsicht und Bekanntgabe der gewünschten Daten – [könnte] im Fall des Erfolgs

der Revision nicht rückgängig gemacht werden“.³¹ Das „Rechtsschutzziel, die begehrte Auskunft nicht erteilen zu müssen, [wäre] vereitelt, müssten diese Informationen noch während des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof erteilt werden“.³² Allerdings kommt es in diesen Fällen offenbar auch auf den Inhalt der Information an: Im Beschluss vom 3. 1. 2019, Ra 2018/07/0485, ging es um ein Erkenntnis, mit dem das Verwaltungsgericht aussprach, „der Bürgermeister [...] habe dem Mitbeteiligten mitzuteilen, ob auf näher bezeichneten Grundstücken Baubewilligungsverfahren anhängig seien, und ihm die für diese Grundstücke vorhandenen Baubescheide samt den diesbezüglichen vidierten Plänen [...] zu übermitteln, wobei nicht allgemein bekannte personenbezogene Daten, an deren Geheimhaltung ein schutzwürdiges Interesse im Sinn des Datenschutzgesetzes 2000 bestehe, zu anonymisieren bzw. zu schwärzen seien“. Der VwGH gewährte keine aufschiebende Wirkung. Der Gemeindevorstand begründete den Antrag nämlich „lediglich damit, dass der Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses – die Durchsetzung der vom Verwaltungsgericht aufgetragenen unverzüglichen Auskunftserteilung – nach einer allfälligen der Revision zum Erfolg verhelfenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes faktisch nicht rückgängig gemacht werden könne und die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für den Mitbeteiligten nicht nachteilig sei. Damit legt sie jedoch nicht ansatzweise konkret dar, warum die von ihr wahrzunehmenden öffentlichen Interessen unverhältnismäßig beeinträchtigt wären.“ Hingegen gab der VwGH in einem anderen Fall dem Antrag des BMI auf aufschiebende Wirkung statt, weil er die vorgebrachten Interessen als berücksichtigungswürdig erachtete:³³ „Die Amtsrevisionswerberin begründet ihren Antrag damit, dass mit der unverzüglichen Löschung des in der Zentralen Erkennungsdienstlichen Evidenz gespeicherten DNA-Profiles der erstmitbeteiligten Partei ein wichtiges Beweismittel, das im Falle der neuerlichen Begehung eines gefährlichen Angriffs die Wiedererkennung der erstmitbeteiligten Partei ermöglichen würde, verloren ginge. Da eine Rückgängigmachung der Löschung ausgeschlossen sei, wäre durch eine bereits während des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgenommene Löschung das mit der Revision verfolgte Rechtsschutzziel der Verfügbarkeit des DNA-Profiles zwecks Wiedererkennung unabhängig vom letztendlichen Schicksal der Revision vereitelt.“

Geldleistungen waren Gegenstand des Beschlusses vom 7. 11. 2003, AW 2003/01/0416: Der Mitbeteiligte hatte vom UVS in einem Verfahren, in dem die Rechtswidrigkeit verschiede-

²⁸ Vgl zB auch VwGH 29. 10. 1993, AW 93/10/0031; 12. 5. 2010, AW 2010/10/0002; 13. 8. 2010, AW 2010/10/0027; 3. 6. 2011, AW 2011/10/0016; 9. 10. 2013, AW 2013/10/0036; 8. 6. 2016, Ra 2016/05/0026.

²⁹ VwGH 13. 8. 2010, AW 2010/10/0027; ähnlich VwGH 3. 6. 2011, AW 2011/10/0016.

³⁰ VwGH 3. 6. 2011, AW 2011/10/0016.

³¹ VwGH 21. 12. 2021, Ra 2021/02/0251; vgl VwGH 31. 5. 2022, Ra 2022/10/0063; 1. 9. 2022, Ra 2022/10/0104.

³² VwGH 16. 12. 2019, Ra 2019/03/0128; 11. 2. 2020, Ra 2020/03/0020.

³³ VwGH 27. 7. 2021, Ra 2021/04/0119.

ner Akte durch Organe der Sicherheitsdirektion ausgeübter unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt festgestellt wurde, den Ersatz der zur Rechtsverfolgung notwendigen Kosten zugesprochen erhalten. Der Aufschiebungsantrag des BMI sollte die Auszahlung des Geldbetrags für die Dauer des von ihm angestrebten Verfahrens vor dem VwGH verhindern. Der VwGH begründete die Abweisung des Antrags detailliert: *„Bezüglich des dem Mitbeteiligten selbst zugesprochenen Kostenbetrages ist zu betonen, dass der Amtsbeschwerdeführer den stattgebenden Ausspruch des bekämpften Bescheides (...) nur zum Teil anfigt. Damit steht endgültig fest, dass einzelne vor der belangten Behörde angefochtene Verwaltungsakte rechtswidrig waren, was jedenfalls dem Grunde nach einen Kostenzuspruch an den Mitbeteiligten zur Folge haben muss. Von daher kann aber nicht ohne Weiteres gesagt werden, dem Bund drohe bei Obsiegen des Amtsbeschwerdeführers ein unwiederbringlicher Verlust in Höhe des (...) zugesprochenen Kostenbetrages. Dazu kommt, dass das vom Mitbeteiligten in seiner Äußerung ua. erstattete Vorbringen, wonach ihm gegen den Bund Amtshaftungsansprüche zustünden, gegen die mit allfälligen Rückforderungsansprüchen aufgerechnet werden könne, weshalb eine Rückforderung keinesfalls aussichtslos sei, vor dem Hintergrund der zutreffend zitierten Judikatur des Obersten Gerichtshofes (...) nicht von der Hand zu weisen ist.“*

Wenn die Amtspartei gegen ein abgabenrechtliches Erkenntnis Revision erhebt und beantragt, ihr aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, scheint es zumindest bei oberflächlicher Betrachtung auf der Hand zu liegen, dass es ihr darum zu gehen hat, die finanziellen Interessen des Bundes oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts zu wahren. Ziel und Zweck der Präsidentenbeschwerde, dem Vorläufer der nunmehr von den Abgabenbehörden zu erhebenden Amtsrevision, bestand aber darin, eine in allen Belangen rechtsrichtige Entscheidung durchzusetzen.³⁴ Sie diene – wenngleich ihre praktische Handhabung nicht immer diesen hohen Ansprüchen gerecht wurde³⁵ – der Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.³⁶ Sie konnte daher – wie sogar ausdrücklich gesetzlich festgelegt war – *„sowohl zugunsten als auch zum Nachteil“* des Steuerpflichtigen erhoben werden.³⁷ Die Berechtigung zur nunmehrigen Amtsrevision liegt bei der Ab-

gabenbehörde, deren Entscheidung am Prüfstand des BFG stand. Daher ist anzunehmen, dass sie der Behörde, die vor dem BFG ihren Rechtsstandpunkt nicht durchsetzen konnte, eine zweite Chance beim VwGH eröffnen soll. Es spricht aber nichts dafür, dass die hinter der Präsidentenbeschwerde stehende Zielsetzung, die Einheit und Gesetzlichkeit der Rechtsprechung sicherzustellen, völlig verloren gegangen wäre. Daher ist insbesondere dann, wenn zu befürchten ist, dass eine auch von der Abgabenbehörde als unrichtig angesehene Entscheidung des BFG vom Steuerpflichtigen nicht weiter bekämpft wird oder vom Steuerpflichtigen nur mit großem Aufwand bekämpft werden könnte, die Erhebung einer Amtsrevision naheliegend. Vor diesem Hintergrund müssen hinter Anträgen der Amtspartei auf Zuerkennung aufschiebender Wirkung nicht zwingend fiskalische Motive stehen. Vielmehr können sie auch dazu dienen, den Steuerpflichtigen – beispielsweise im Fall einer verbösernden und rechtlich fragwürdigen BFG-Entscheidung – nicht einem unverhältnismäßigen Nachteil auszusetzen.

Die Analyse der Rechtsprechung zeigt allerdings, dass es in abgabenrechtlichen Fällen der Amtspartei bei der aufschiebenden Wirkung praktisch immer darum geht, die finanziellen Interessen der öffentlichen Hand zu wahren. Die Gerichte sorgen sich in aller Regel um die Einbringlichkeit der Forderung. Im Beschluss vom 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009, der die Zuerkennung von Ausfuhrerstattungen betraf, hielt der VwGH fest, *„dass das Interesse der Europäischen Gemeinschaft an der Nichtauszahlung von Ausfuhrerstattungen jenem des Mitbeteiligten an deren Auszahlung mangels anderer Anhaltspunkte zunächst gleichrangig gegenübersteht“*. Überwiegende von der Amtspartei wahrzunehmende Interessen der Amtspartei würden beispielsweise erst dann vorliegen, *„wenn infolge einer allfälligen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu Unrecht an den Mitbeteiligten abgeflossene Beträge in der Folge nicht zur Gänze wieder eingezogen werden könnten“*.

Mitunter macht es der VwGH der Amtspartei bei dieser Beurteilung aber leicht:³⁸ *„Das vom beschwerdeführenden Zollamt geltend gemachte Risiko, im Falle einer aufhebenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bereits rückerstattete Abgaben mangels eines Sitzes bzw. Vermögenswerten der mitbeteiligten Partei im Inland nicht wieder einbringlich machen zu können, ist jedenfalls als eine erhebliche Beeinträchtigung der von der Amtspartei zu vertretenden öffentlichen Interessen zu verstehen.“* Dies läuft im Ergebnis darauf hinaus, dass die Abgabenbehörden im Fall von Steuerpflichtigen ohne inländisches Vermögen, die in Staaten ansässig sind, im Verhältnis zu denen keine Möglichkeit zur Steuereintreibung auf völker- oder unionsrechtli-

³⁴ Ritz, BAO (1994) § 292 Tz 3 mwN.

³⁵ Zu Missständen bei der Handhabung der Präsidentenbeschwerde vgl näher Fellner, Die Präsidentenbeschwerde, in Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 111 (115 ff mwN).

³⁶ VwGH 21. 1. 1987, 86/13/0114.

³⁷ So der Wortlaut des damaligen § 292 Satz 2 BAO. Allerdings war die Präsidentenbeschwerde zugunsten des Steuerpflichtigen in der Praxis totes Recht: Vgl näher Lang, Die „weisungsfreien“ Berufungssenaten, SWK 14/1999, S 326 (S 328 f).

³⁸ VwGH 19. 3. 2010, AW 2009/16/0082; ähnlich auch BFG 22. 3. 2019, AW/2100001/2019.

cher Grundlage besteht,³⁹ die Gefahr der Uneinbringlichkeit nicht weiter konkretisieren brauchen.⁴⁰ Mit den beispielsweise in einem zum Anspruch auf Arbeitslosengeld ergangenen Beschluss enthaltenen Aussagen des VwGH, wonach eine „allgemein gehaltene, durch keine konkreten Umstände in Bezug auf die finanziellen Verhältnisse der mitbeteiligten Partei untermauerte Antragsbegründung [...] zur Darlegung einer unverhältnismäßigen Beeinträchtigung der von der Amtspartei zu vertretenden öffentlichen Interessen nicht aus[reicht]“,⁴¹ steht diese Entscheidung zumindest in einem Spannungsverhältnis. Denn die finanziellen Verhältnisse beziehen sich nicht bloß auf das Inland, und zu ihnen gehört wohl nicht nur die Vermögens-, sondern auch die Einkommenssituation.⁴²

Hinreichend konkret war hingegen das Vorbringen des Finanzamts Österreichs, das im Beschluss des VwGH vom 27. 9. 2023, Ra 2023/15/0078, wiedergegeben ist: Ohne Zuerkennung der

aufschiebenden Wirkung müssten die vom Finanzamt gepfändeten Beträge an den Masseverwalter ausbezahlt werden. Aufgrund des anhängigen Konkursverfahrens müsse damit gerechnet werden, dass im Fall einer aufhebenden Entscheidung des VwGH diese Beträge nicht mehr eingebracht werden können.⁴³ Der VwGH gewährte die aufschiebende Wirkung und wies auch darauf hin, dass sich der mitbeteiligte Masseverwalter zum Antrag nicht geäußert hat. Offenbar war für den Gerichtshof auch von Bedeutung, dass den Ausführungen des Finanzamts nicht widersprochen wurde.

Der VwGH stellt regelmäßig auf die Gefahr der späteren Uneinbringlichkeit der im Fall der Aufhebung der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung durch den VwGH zu leistenden Zahlungen ab.⁴⁴ Diese Rechtsprechung entspricht jener zu den Revisionen „privater“ Parteien: Die Gefährdung der Durchsetzung des staatlichen Abgabenspruchs schließt die Gewährung aufschiebender Wirkung aus.⁴⁵ Dieser Gleichklang ist aber alles andere als selbstverständlich. Denn die Situationen sind nicht vergleichbar: Bei Amtsrevisionen war die „private“ Partei beim Verwaltungsgericht erfolgreich, während sie bei von ihr selbst erhobenen Revisionen ihren Rechtsstandpunkt dort nicht durchsetzen konnte.⁴⁶ Dazu kommt noch, dass die Rechtsprechung zur aufschiebenden Wirkung bei Revisionen „privater“ Parteien nicht zu § 212a BAO passt. Nach § 212a BAO ist eine Aussetzung der Einhebung auch dann zulässig, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe gefährdet ist.⁴⁷ Sie ist nur dann ausgeschlossen, „wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist“. ⁴⁸ Der

³⁹ Vgl VwGH 19. 3. 2010, AW 2009/16/0082, wo allerdings – vermutlich anlassfallbedingt – nur von völkerrechtlichen Abkommen die Rede ist.

⁴⁰ Noch weiter ging allerdings das BFG (25. 11. 2021, AW/7100017/2021), das einer Amtsrevision des Finanzamts trotz Anwendung der Beitreibungsrichtlinie aufschiebende Wirkung zuerkannte und dabei mit Pauschalverdächtigungen gegenüber im Ausland ansässigen Gesellschaften argumentierte: „Bei Erfolg der Amtsrevision kommt es zur Aufhebung des den Rückzahlungsantrag stattgebenden Erkenntnisses des BFG und muss die zuständige Abgabenbehörde einen Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO der Bf. an ihrem Sitz einer vertretungsbefugten Person rechtswirksam zustellen. [...] Der Rückforderungsbescheid muss gemäß Art. 6 EMRK und Art 47 EU-Grundrechtecharta für seine Gültigkeit auch in die Amtssprache des Empfängers übersetzt werden und nachweislich in einer nach irischem oder internationale[m] Recht zulässigen Weise zugestellt werden. Hierzu ist anzumerken, dass in der Verwaltungspraxis bei Zustellungen mit internationale[m] Rückschein aus dem Vereinigten Königreich und Irland häufig keine Zustellnachweise an die Absenderbehörde zurückgelangen. Die Rückforderung unterliegt einer abgabenrechtlichen Verjährung. Der Abgabenbescheid gemäß § 241a BAO kann mit ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden und er ist nach den Bestimmungen der Abgabenausführungsordnung zu vollstrecken. Nur eine effektiv durchsetzbare Rückforderung wird auch vom Schuldner bezahlt werden. Bei der Beurteilung des Ausfallrisikos sind daher nur die rechtlichen Risiken einer erfolgreichen Einbringung der gegenständlichen öffentlichen Abgaben ins Kalkül zu ziehen und nicht eine zugesagte Zahlungsmoral der mitbeteiligten Partei. Nach betriebswirtschaftlichen Überlegungen werden bei internationalen Konzernen aus verschiedenen Gründen die Gesellschaften regelmäßig umstrukturiert, umgegründet und auch liquidiert. Bei nicht operativen Gesellschaften ohne Betriebssubstanz (Personal und Sachanlagen), wie dies bei vermögensverwaltenden Gesellschaften zutrifft, sind derartige Umgestaltungen im Konzern einfach vorzunehmen und finden erfahrungsgemäß häufiger statt. Die Abgabenbehörde würde anders als bei Inlandsgesellschaften vom Firmenbuchgericht nicht über eine bevorstehende Liquidation verständigt und hätte keine Möglichkeit[,] einen Forderungsverlust durch Umgestaltung oder Beendigung der ausländischen Konzerngesellschaften zu verhindern.“

⁴¹ VwGH 8. 9. 2022, Ra 2022/08/0127; vgl weiters zB VwGH 20. 10. 2022, Ra 2022/12/0135; 3. 10. 2023, Ro 2023/10/0020.

⁴² Vgl dazu zB VwGH 18. 5. 2018, Ra 2018/05/0059.

⁴³ Ähnlich auch BFG 24. 11. 2014, AW/2100001/2014.

⁴⁴ Vgl zB VwGH 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009; 29. 1. 2015, Ra 2015/12/0007; 25. 8. 2015, Ro 2015/12/0013; 3. 8. 2016, Ra 2015/08/0210; 3. 3. 2022, Ra 2022/08/0023; 8. 9. 2022, Ra 2022/08/0127; 20. 10. 2022, Ra 2022/12/0135; 3. 10. 2023, Ro 2023/10/0020.

⁴⁵ Vgl die Nachweise bei *Brandtner/Köhler/Schmelz*, VwGVG, § 30 VwGG Rz 30; vgl weiters aus jüngerer Zeit zB VwGH 29. 2. 2024, Ra 2024/16/0014; 2. 7. 2024, Ra 2024/13/0062.

⁴⁶ So auch *Hofer*, ZFR 2023, 213 (217).

⁴⁷ So explizit *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 212a Rz 18.

⁴⁸ Vgl aber VwGH 28. 5. 2005, AW 2005/15/0001: In der Stellungnahme der belangten Behörde wird vorgebracht, wegen der Vermögenssituation der Beschwerdeführerin sei zu befürchten, dass die Gewährung eines Zahlungsaufschubs zur Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung führe, weshalb zwingende öffentliche Interessen der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung entgegenstünden. „Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 212a BAO die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung von Abgaben für die Dauer des Berufungsverfahrens vorsieht, wobei die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Zuerkennung der Aussetzung grundsätzlich nicht entgegensteht (vgl *Ritz*, BAO², § 212a Tz 18). Aus der dieser Regelung des § 212a BAO zugrundeliegenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist für das verwaltungsgerichtliche Verfahren betreffend Abgaben abzuleiten, dass die Gefahr der Einbringlichkeit auch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht generell ein der aufschiebenden Wirkung entgegenstehendes

Wertungswiderspruch zwischen den nach § 212a BAO maßgebenden Kriterien und der Rechtsprechung des VwGH zur aufschiebenden Wirkung von *Amtsrevisionen* ist daher noch größer. Dies irritiert insbesondere vor dem Hintergrund, dass der bereits erwähnte Beschluss des verstärkten Senats vom 15. 12. 1981, 81/14/0071, auf dem Gebiet des Abgabenrechts die Auswirkungen der für Rechtsmittel nach der BAO maßgebenden Rechtslage auf die Interpretation des § 30 Abs 2 VwGG betonte.⁴⁹

4. Die bei der Interessenabwägung in Kauf zu nehmenden Nachteile der Amtspartei

Bei der Interessenabwägung sind auch die Nachteile zu berücksichtigen, die die Amtspartei zu erleiden hätte, wenn ihrer Revision keine aufschiebende Wirkung zuerkannt wird. Der mit der Fortsetzung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens verbundene Aufwand kann dabei nicht als unverhältnismäßig angesehen werden. Die Entscheidungspflicht, die die Amtspartei im fortgesetzten Verfahren trifft, gehört zu den „*allgemeinen Folgen einer aufhebenden Vorstellungsentscheidung, welche vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft wird*“, und bewirkt daher auch keinen unverhältnismäßigen Nachteil, der die Zuerkennung aufschiebender Wirkung rechtfertigen würde.⁵⁰ Die „*regelmäßigen Folgen der vom Gesetzgeber getroffenen Entscheidung, mit der Sachentscheidung durch das Verwaltungsgericht – unabhängig von einer allfälligen dagegen gerichteten Revision – die Rechtskraft eintreten zu lassen*“, sind hinzunehmen:⁵¹ „*Das Erfordernis einer allfälligen Rückabwicklung für den Fall, dass der Revision Folge gegeben wird, ist daher für sich genommen nicht geeignet, eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung der von der Amtspartei zu vertretenden öffentlichen Interessen als Folge der Umsetzung des angefochtenen Erkenntnisses in die Wirklichkeit darzutun.*“⁵²

Zu einem anderen Ergebnis gelangte der VwGH in seinem Beschluss vom 23. 4. 2015, Ra 2015/11/0027, der im Rahmen eines Verfahrens

zwingendes öffentliches Interesse darstellt. Eine Regelung, nach welcher der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung so lange belastet wäre, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist, würde dem dem B-VG zugrundeliegenden rechtsstaatlichen Prinzip zuwiderlaufen (vgl das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1986, G 119/86).“ Ähnlich auch VwGH 13. 6. 2006, AW 2006/15/0011.

⁴⁹ Vgl hingegen Ruppe, Aufschiebende Wirkung in Steuer-sachen in Verfahren vor dem VfGH, in *Beiser et al, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS Doralt (2007) 387 (399), der es für „*nicht unproblematisch*“ hält, „*Wertungen aus § 212a BAO in das höchstgerichtliche Verfahren zu übernehmen*“.

⁵⁰ VwGH 2. 1. 2012, AW 2011/17/0047.

⁵¹ VwGH 24. 4. 2018, Ra 2018/11/0077.

⁵² Kritisch allerdings Haas, Zur Bindung an die rechtliche Beurteilung des Aufhebungs- und Zurückverweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichts nach § 28 Abs 3 letzter Satz VwGVG, ZfV 2017, 300 (313).

über die Errichtungsbewilligung für einen Magnetresonanztomographen (MRT-Gerät) getroffen wurde. Das angefochtene Erkenntnis des Verwaltungsgerichts hatte der Amtspartei die Durchführung einer Bedarfsprüfung auferlegt. Der VwGH wies darauf hin, dass ein solches Verfahren „*mit erheblichem Aufwand und weitreichenden Ermittlungen verbunden sein kann*“. Zusätzlich erwähnte er die „*Interessenlage der mitbeteiligten Partei*“. Entscheidend war für den Gerichtshof aber offenbar, dass erst durch die Revision zu klären war, ob „*angesichts der geänderten Rechtslage [...] weiterhin ein Verfahren betreffend Bedarfsprüfung überhaupt erforderlich ist*“. Dementsprechend gewährte er in einem anderen Verfahren – es ging wieder um eine Krankenanstaltenrechtliche Bewilligung und um die Durchführung einer als Folge der Aufhebung des bekämpften Bescheides durch das Verwaltungsgericht neuerlichen Bedarfsprüfung – mit Beschluss vom 20. 9. 2016, Ra 2016/11/0132, mit folgender Begründung keine aufschiebende Wirkung: „*Der vorliegende Fall unterscheidet sich insoweit von dem von den Antragstellern berufenen, dem zitierten Beschluss Ra 2015/11/0027, zu Grunde liegenden Revisionsfall, als dort angesichts einer geänderten Rechtslage ein Bedarfsprüfungsverfahren gar nicht durchzuführen war; derartiges wird im vorliegenden Fall aber nicht behauptet.*“

Im Beschluss vom 6. 12. 2021, Ra 2021/02/0231, maß der VwGH dem von der FMA als Amtspartei vorgebrachten Argument, dass sie aufgrund „*der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung vorläufig nicht gezwungen [wäre], die ihr vom BVwG aufgetragenen Verfahrensschritte durchzuführen und einen Ersatzbescheid zu erlassen, obwohl die Rechtslage auch im Hinblick auf die Rückforderungsansprüche durch die außerordentliche Revision noch offen sei*“, Bedeutung bei. Ausschlaggebend dürfte aber gewesen sein, dass die Mitbeteiligte diesem Antrag der Amtspartei ausdrücklich nicht entgegengetreten ist, weil die aufschiebende Wirkung „*im Interesse der Rechtssicherheit liege und somit letztlich den Interessen beider Parteien diene*“.

In abgabenrechtlichen Fällen ist bei der Interessenabwägung die auch zu anderen Rechtsgebieten getroffene Aussage des VwGH von Bedeutung, wonach „*der Verwaltungsaufwand, welcher mit Auszahlungen und Rückforderungen verbunden ist, einen unverhältnismäßigen Nachteil der Amtspartei im Sinne des § 30 Abs 2 VwGG nicht zu begründen vermag*“.⁵³ Dies passt zu Beschlüssen in Fällen, in denen es nicht um Geldleistungen geht, in denen der VwGH den mit der Fortsetzung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens verbundenen Aufwand der Amtspartei bei der Interessenabwägung nicht berücksichtigt.⁵⁴ Der

⁵³ VwGH 20. 10. 2022, Ra 2022/12/0135; vgl auch schon VwGH 10. 1. 2017, Ra 2017/12/0001.

⁵⁴ VwGH 21. 4. 2006, AW 2006/04/0008.

Verwaltungsaufwand, der mit einer Auszahlung und einer Rückzahlung verbunden ist, kann keinen unverhältnismäßigen Nachteil der Amtspartei begründen. Daran ändert „auch der Sitz der mitbeteiligten Partei in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union nichts“.⁵⁵

Im Abgabenrecht – genauso wie in anderen Rechtsgebieten – scheitern Aufschiebungsanträge häufig daran, dass es der Amtspartei nicht gelingt, den von ihr erlittenen unverhältnismäßigen Nachteil hinreichend zu konkretisieren.⁵⁶ Der VwGH spricht regelmäßig davon, dass die Anforderungen an die Konkretisierungspflicht des Antragstellers „streng“ sind, und verweist dabei meist auf den zu einer Beschwerde einer „privaten“ Partei ergangenen Beschluss des verstärkten Senats vom 25. 2. 1981, 2680/80.⁵⁷ Dadurch erweckt er zunächst den Eindruck, dass für Amtsparteien und „private“ Parteien dieselben Kriterien maßgebend sind. Im gleichen Atemzug erwähnt der VwGH aber häufig, dass die Konkretisierungspflicht bei Amtsrevisionen doch „nicht so weitgehend“ wäre.⁵⁸ Dies erscheint einsichtig, wenn es – wie im Abgabenrecht – um Geldleistungen geht.⁵⁹ Während von einer „privaten“ Partei als Revisionswerberin ohne Weiteres verlangt werden kann, ihre eigene Vermögenslage offenzulegen, fällt es der Amtspartei naheliegenderweise schwerer, die konkrete Gefahr der späteren Uneinbringlichkeit der Zahlungen darzulegen.⁶⁰ Denn dies betrifft die Sphäre des Mitbeteiligten, in dessen finanziellen Verhältnisse sie nicht denselben Einblick wie er selbst hat.⁶¹ Der VwGH verwendet die Formel von der nicht so weitgehenden Konkretisierungspflicht jedoch oft auch dann, wenn keine Geldzahlungen im Spiel sind.⁶² In vielen dieser Fälle sind keine Gründe ersichtlich, bei Amtsrevisionen weniger streng zu sein als bei Revisionen „privater“ Parteien.⁶³ Allerdings ist ohnehin fraglich, ob der VwGH bei Amtsrevisionen dann tatsächlich die Anforderungen an die Konkretisierungspflicht zurücknimmt. Die eher knappen Begründungen lassen keine eindeutige Beurteilung zu. Zutreffend ist aber, dass es vor allem Beschlüsse über Aufschiebungsanträge „privater“

Parteien sind, in denen der VwGH verlangt, „zahlenmäßige Angaben über die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Revisionswerbers zu konkretisieren“, da „erst die ausreichende und zudem glaubhaft dargetane Konkretisierung [...] die vom Gesetz gebotene Interessenabwägung“ ermöglicht.⁶⁴ Gelegentlich finden sich aber ähnliche Formulierungen auch in Beschlüssen über Aufschiebungsanträge von Amtsrevisionswerbern.⁶⁵ In der überwiegenden Zahl der Beschlüsse zu Amtsrevisionen, in denen der VwGH die Formel von der „nicht so weitgehenden Konkretisierungspflicht“ verwendet, scheitert die Amtspartei jedenfalls daran, dass es ihr nicht gelingt, hinreichend darzulegen, aus welchen Gründen die von ihr vertretenen öffentlichen Interessen unverhältnismäßig beeinträchtigt sind.⁶⁶

5. Die bei der Interessenabwägung zu berücksichtigenden „privaten“ Interessen

Bei der Abwägung stehen den Interessen der Amtspartei jene der „privaten“ Partei gegenüber, die durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung zumindest für die Dauer des Verfahrens vor dem VwGH nicht in den Genuss des vor dem Verwaltungsgericht erstrittenen Erfolgs kommen würde. Davon zu unterscheiden sind aber die Interessen Dritter, die nicht zu berücksichtigen sind.⁶⁷ Ein Beispiel dafür ist der Beschluss vom 22. 7. 2009, AW 2009/10/0032: Es ging um eine an den VwGH erhobene Beschwerde einer Amtspartei – des Arbeitskreises für Gleichbehandlungsfragen – gegen den Bescheid der Schiedskommission einer Medizinischen Universität. Die Schiedskommission wies das Rechtsmittel gegen die Entscheidung des Universitätsrats, einen bestimmten Bewerber zum Rektor zu wählen, ab. Der Arbeitskreis begründete seinen Aufschiebungsantrag damit, dass er die Interessen des bei der Wahl unterlegenen Kandidaten wahrnehme. Der VwGH weigerte sich, dies bei seiner Prüfung nach § 30 Abs 2 VwGG zu berücksichtigen: „Mit der Behauptung, dritten Personen entstünden Nachteile, kann ein Aufschiebungsantrag [...] nicht zielführend begründet werden.“⁶⁸

⁵⁵ VwGH 15. 2. 2022, Ra 2021/09/0254.

⁵⁶ Dazu auch *Lehofer*, Die aufschiebende Wirkung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, ÖJZ 2014, 5 (8, FN 21), am Beispiel „privater“ Aufschiebungsanträge.

⁵⁷ Kritisch zu der vom VwGH vertretenen Auffassung, wonach der Mangel einer hinreichenden Konkretisierung ein inhaltlicher Mangel ist und nicht als Formgebrechen gewertet wird, *Puck*, ZfV 1982, 359 (367).

⁵⁸ Vgl zB aus jüngerer Zeit VwGH 3. 10. 2023, Ro 2023/10/0020.

⁵⁹ VwGH 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009; 16. 4. 2024, Ra 2024/17/0035.

⁶⁰ Vgl auch VwGH 29. 1. 2015, Ra 2015/12/0007.

⁶¹ Zutreffend *Hofer*, ZFR 2023, 213 (221).

⁶² Vgl zB zu Auskunftsbegehren VwGH 3. 1. 2019, Ra 2018/07/0485; zu einem Aufenthaltstitel VwGH 20. 4. 2018, Ra 2017/22/0225.

⁶³ Zu Recht kritisch *Hofer*, ZFR 2023, 213 (221), die bei den Anforderungen an die Konkretisierungspflicht nach den Möglichkeiten der Amtspartei differenziert.

⁶⁴ Vgl zB VwGH 24. 4. 2024, Ra 2023/13/0013; vgl auch VwGH 29. 2. 2024, Ra 2024/13/0019; 7. 3. 2024, Ra 2024/15/0012; 13. 3. 2024, Ra 2024/15/0017.

⁶⁵ Vgl VwGH 9. 9. 2013, AW 2013/07/0025; 13. 9. 2013, AW 2013/07/0030; 4. 6. 2016, Ra 2016/08/0031; 3. 4. 2023, Ra 2023/15/0030; 28. 2. 2024, Ra 2024/15/0004: In diesen Beschlüssen betont der VwGH die „strenge“ Konkretisierungspflicht, aber ohne zu erwähnen, dass sie für Aufschiebungsanträge von Amtsparteien weniger weitgehend wäre.

⁶⁶ Vgl zB VwGH 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009.

⁶⁷ Vgl zB auch VwGH 24. 3. 2017, Ro 2017/11/0004.

⁶⁸ Nicht klar ist hingegen, warum der VwGH im Beschluss des VwGH vom 21. 4. 2006, AW 2006/04/0008, in dem es um die gewerbebehördliche Genehmigung einer Betriebsanlage ging, nicht das nach § 78 Abs 1 GewO 1994 gegebene Recht des Genehmigungswerbers berücksichtigte, der die Anlage vor Eintritt der Rechtskraft des Ge-

Häufig scheint es eine Rolle zu spielen, ob der Mitbeteiligte im Verfahren eine Stellungnahme abgibt. Implizit nimmt der VwGH offenbar an, dass die „private“ Partei keinen unverhältnismäßigen Nachteil erleidet, wenn sie sich gar nicht äußert.⁶⁹ Im Beschluss vom 5. 4. 2017, Ra 2017/01/0061, wies der VwGH darauf hin, dass der Mitbeteiligte *„nicht nur zur Einbringung einer Revisionsbeantwortung aufgefordert, sondern [es] wurde ihm auch ausdrücklich Gelegenheit zur Stellungnahme zum Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung eingeräumt. Da der Mitbeteiligte keine Interessen geltend gemacht hat, die durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung berührt werden, bedarf dieser Beschluss in sinngemäßer Anwendung des § 30 Abs 2 zweiter Satz VwGG keiner weiteren Begründung.“*⁷⁰ Mitunter – es betraf eine naturschutzrechtliche Bewilligung – ging der VwGH sogar so weit, dem Mitbeteiligten vorzuwerfen, dass er *„nicht dargetan und (tunlichst) ziffernmäßig konkretisiert [hatte], aus welchen Gründen und in welchem Ausmaß es für ihn von Nachteil wäre, wenn er von der ihm eingeräumten Berechtigung nicht sofort Gebrauch machen könnte.“*⁷¹ Gelegentlich sieht der VwGH – *„im Hinblick auf die im Antrag auf aufschiebende Wirkung dargestellte Dringlichkeit“* – aber auch von der Einholung einer Stellungnahme ab und gibt dennoch dem Aufschiebungsantrag statt.⁷²

Zu den bei der Abwägung zu berücksichtigenden Interessen gehören jene des Genehmigungswerbers an einem raschen Abschluss des gewerberechtlichen Genehmigungsverfahrens.⁷³ Dessen Interessen wären beeinträchtigt, wenn im Fall der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung das Ermittlungsverfahren von der erstinstanzlich zuständigen Behörde nicht fortgesetzt werden könnte. Die von ihr zu ergänzenden Ermittlungen können nämlich im Fall der Stattgabe der Beschwerde – und nunmehr Revision – durch den VwGH verwertet werden.

nehmungsbeseides errichten und betreiben könne. Der VwGH begründete dies damit, *„dass als unverhältnismäßiger Nachteil im Sinne des § 30 Abs 2 VwGG auch im Falle einer Amtsbeschwerde nur ein Nachteil in Betracht kommt, welcher der beschwerdeführenden Partei selbst erwächst [...]“*. Der Genehmigungswerber war jedoch Mitbeteiligter und damit keine dritte Person.

⁶⁹ Vgl zB VwGH 4. 10. 2016, Ra 2016/19/0211; 5. 10. 2016, Ra 2016/01/0189; 6. 10. 2016, Ra 2016/18/0206; 11. 11. 2016, Ra 2016/20/0208; vgl weiters BVwG 1. 3. 2017, W127 2007978-1; 5. 10. 2020, W114 2232848-1.

⁷⁰ Vgl auch VwGH 2. 4. 2013, AW 2013/07/0002: Der VwGH begründete seine Entscheidung zwar, gab dem Antrag der Beschwerdeführerin aber schließlich statt, *„da weder Einwände der belangten Behörde noch der mitbeteiligten Partei erstattet wurden“*.

⁷¹ VwGH 28. 4. 1993, AW 92/10/0271.

⁷² VwGH 12. 12. 2022, Ra 2022/01/0222; vgl auch BFG 22. 3. 2019, AW/2100001/2019: Aus den Entscheidungsgründen ist nicht ersichtlich, dass der Mitbeteiligte zu einer Stellungnahme eingeladen worden sei oder von sich aus eine Stellungnahme abgegeben hätte. Das BFG gab dem Antrag des Finanzamts auf aufschiebende Wirkung statt.

⁷³ VwGH 21. 4. 2006, AW 2006/04/0008.

Im Fall der erteilten Bewilligung zur Erweiterung eines bestehenden Golfplatzes fallen die *„in [...] (vorübergehend) vergeblichen Aufwendungen, entgangenem Gewinn und Kostensteigerungen bestehenden Nachteile, die nicht über jene Nachteile hinausgehen, die ein Projektwerber im Allgemeinen während der Dauer eines Bewilligungsverfahrens in Kauf nehmen muss, bei der Interessenabwägung nicht entscheidend ins Gewicht“*.⁷⁴

Bei Geldleistungen zur Sicherung des Lebensbedarfs differenziert der VwGH: Nachzahlungen für die Vergangenheit kommt *„nicht jene Dringlichkeit für die laufende Existenzhaltung des Betroffenen zu [...]“*, wie dies bei laufenden, für die Zukunft zugesprochenen Leistungen der Fall ist.⁷⁵ Bei Nachzahlungen ist es zumutbar, den Ausgang des Verfahrens vor dem VwGH abzuwarten:⁷⁶ *„Das von der Revisionswerberin geltend gemachte Interesse, während des verwaltungsgerechtlichen Verfahrens eine zum laufenden Lebensunterhalt nicht benötigte Zahlung im Hinblick auf die mutmaßliche Uneinbringlichkeit einer allfälligen Rückforderung vorerst nicht leisten zu müssen, überwiegt daher das Interesse des Mitbeteiligten am alsbaldigen Erhalt dieser Nachzahlung [...]“*.⁷⁷

Auf dem Gebiet des Abgabenrechts sollen zunächst wiederum Revisionen „privater“ Parteien in den Blick genommen werden. Der Maßstab, den der VwGH dabei anlegt, ist streng:⁷⁸ Um überhaupt in die Interessenabwägung einzutreten, darf die Realisierung des Abgabenanspruchs nicht gefährdet sein. In weiterer Folge bedarf es eines unverhältnismäßigen Nachteils des Antragstellers.⁷⁹ Die folgende Formulierung macht deutlich, warum Aufschiebungsanträge „privater“ Parteien im Abgabenrecht höchst selten erfolgreich sind:⁸⁰ *„Ein Nachteil, der im Falle des Prozessserfolges vor dem Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres in Geld ausgeglichen werden*

⁷⁴ VwGH 29. 10. 1993, AW 93/10/0031.

⁷⁵ VwGH 1. 2. 2018, Ra 2017/10/0202; vgl weiters VwGH 10. 12. 2019, Ra 2019/10/0180; 7. 3. 2023, Ra 2023/10/0010.

⁷⁶ VwGH 1. 2. 2018, Ra 2017/10/0202; vgl weiters VwGH 10. 12. 2019, Ra 2019/10/0180; 7. 3. 2023, Ra 2023/10/0010.

⁷⁷ Vgl auch schon VwGH 19. 11. 1996, AW 96/08/0046.

⁷⁸ Näher Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG, § 30 VwGG Rz 24.

⁷⁹ Vgl näher Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG, § 30 VwGG Rz 15.

⁸⁰ Vgl zB VwGH 29. 7. 2021, Ra 2021/15/0053. Der VwGH gewährte aufschiebende Wirkung: *„Die belangte Behörde hat zu dem Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung innerhalb der gesetzten Frist keine Stellungnahme abgegeben. Es ist daher nicht zu erkennen, welche – das Interesse der Revisionswerberin übersteigenden – Interessen der belangten Behörde einer Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der angefochtenen Entscheidung entgegenstehen würden.“* Weiters VwGH 23. 7. 2020, Ra 2020/15/0027: Die Amtspartei hatte *„keine Bedenken gegen einen Aufschub des Vollzuges des angefochtenen Verwaltungsaktes, weil der fällige und vollstreckbare Rückstand derzeit ohnedies nicht einbringlich ist“*, weshalb der VwGH dem Antrag stattgab. Ähnlich VwGH 26. 11. 2019, Ra 2019/15/0143.

kann, ist – vor dem Hintergrund der Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, die einstweilige Vollstreckung von Bescheiden während des Beschwerdeverfahrens im Prinzip zuzulassen – nicht unverhältnismäßig.⁸¹ Eine beengte finanzielle Situation reicht in der Regel nicht aus.⁸² Der Antragsteller muss darlegen, aus welchen Gründen „eine – im Falle der Berechtigung der Revision bloß vorübergehende – Belastung durch den Vollzug des Erkenntnisses trotz der Möglichkeiten zur Inanspruchnahme von Zahlungserleichterungen und allenfalls einer Fremdfinanzierung nach deren derzeitiger wirtschaftlicher Lage mit einem unverhältnismäßigen Nachteil im Sinne des § 30 Abs 2 VwGG verbunden wäre.“⁸³ Dabei handelt es sich aber um eine heikle Gratwanderung: Wenn der Antragsteller vorbringt, dass bei Versagung der aufschiebenden Wirkung für ihn die Gefahr der Insolvenz besteht, ist auch die Einbringlichkeit der Abgabe gefährdet, sodass dann der von ihm geltend gemachte „unverhältnismäßige Nachteil“ in „zwingende öffentliche Interessen“ umschlägt, die die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung ausschließen.⁸⁴

Im Fall von Amtsrevisionen auf dem Gebiet des Abgabenrechts nimmt der VwGH hingegen in aller Regel von vornherein an, dass der Steuerpflichtige ein Interesse daran hat, seine Abgabenlast in dem Ausmaß zu reduzieren, in dem er beim Verwaltungsgericht – meist dem BFG – seinen Rechtsstandpunkt durchsetzen konnte. Die privaten Interessen werden als gegeben betrachtet. Diese Ungleichbehandlung gegenüber den für die aufschiebende Wirkung bei Revisionen „privater“ Parteien maßgebenden Kriterien ist aufgrund des diametral entgegengesetzten Ergebnisses des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht auch geboten. Sie ist nicht zuletzt auch der prozessualen Ausgangslage geschuldet, wonach die Amtspartei als Revisionswerber den Antrag auf aufschiebende Wirkung stellt, und es daher an ihr liegt, die von ihr vertretenen öffentlichen Interessen – und gegebenenfalls auch deren Überwiegen – darzulegen.

Allerdings gibt es auch dazu Ausnahmen: Der Beschluss vom 1. 2. 2021, Ra 2020/16/0173, betraf eine besondere Konstellation. Das BFG sprach in einem „Beschluss über eine vorläufige Anordnung“ – unmittelbar auf Unionsrecht gestützt – aus, dass die vom Gesetzgeber vorgenommene Indexierung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bis zum Ergehen des das Vorabentscheidungsersuchen betreffenden Urteils durch den EuGH nicht zu vollziehen ist. Gegen diesen Beschluss erklärte das BFG „eine abgesonderte ordentliche oder außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zu-

lässig“. Das Finanzamt erhob dennoch gegen den vom BFG gewährten vorläufigen Rechtsschutz Amtsrevision beim VwGH und beantragte die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung. Der VwGH gab diesem Antrag statt und wies darauf hin, dass er der Mitbeteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme zum Antrag der Amtsrevision, dieser aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, gegeben hatte: „[...] der Stellungnahme der Mitbeteiligten vom 14. Jänner 2021 sind keine Umstände in tatsächlicher Hinsicht zu entnehmen, aus denen ihr dringendes Interesse an der Auszahlung der strittigen Differenzbeträge vor Entscheidung in der Hauptsache (hier: über die Revision gegen die einstweilige Anordnung) abgeleitet werden könnte. Somit ist im Verfahren bislang kein dem geltend gemachten Interesse des Finanzamtes widerstreitendes Interesse der Mitbeteiligten behauptet oder dargelegt worden.“ Allerdings führte der VwGH zusätzlich auch ins Treffen, dass das BFG selbst keine näheren Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen der Mitbeteiligten und insbesondere deren Kindern getroffen hat. Die besonderen unionsrechtlichen Rahmenbedingungen dieses Falls dürfen auch nicht übersehen werden.

6. Berücksichtigung der offenkundigen Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung bei der Interessenabwägung?

Der VwGH hat für Beschwerden – und dann Revisionen – von Amtsparteien in Hinblick auf die Bedeutung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung die Rechtsprechung übernommen, die er schon zu den Aufschiebungsanträgen „privater“ Parteien entwickelt hat:⁸⁵ „Mutmaßungen über den voraussichtlichen Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens [haben] bei der Frage der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung außer Betracht zu bleiben [...]. Im Verfahren über die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu überprüfen. Selbst die wahrscheinliche Rechtswidrigkeit des Bescheides ist kein Grund für die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung ([...]).“ Für diese Auffassung spricht, dass die Entscheidung über die Zuerkennung aufschiebender Wirkung nach § 14 Abs 2 VwGG in die Zuständigkeit des Berichters fällt und dessen Entscheidung über die aufschiebende Wirkung nicht die Sachentscheidung des Senats präjudizieren soll.

Müller kommt das Verdienst zu, dennoch an dieser Auffassung Kritik geübt zu haben.⁸⁶ Er

⁸¹ VwGH 3. 4. 2024, Ra 2024/13/0023.

⁸² VwGH 7. 10. 2003, AW 2003/08/0026.

⁸³ VwGH 9. 5. 2016, Ra 2016/15/0032.

⁸⁴ VwGH 9. 5. 2016, Ra 2016/15/0032; 2. 7. 2024, Ra 2024/13/0062.

⁸⁵ So VwGH 30. 4. 2022, AW 2002/17/0009; zu Anträgen „privater“ Parteien vgl zB VwGH 17. 11. 2000, AW 2000/17/0037.

⁸⁶ Dazu und zum Folgenden zuletzt Müller, Verfahren vor dem VfGH, VwGH und VwG⁷ (2020) Rz 680 ff, wobei sich diese Auffassung bereits in Voraufgaben gefunden hat.

plädierte dafür, die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung zumindest unter bestimmten Voraussetzungen bei der Beurteilung zu berücksichtigen, ob ein unverhältnismäßiger Nachteil der antragstellenden Partei vorliegt. Er verwies einerseits auf § 35 Abs 1 VwGG, wonach Revisionen, deren Inhalt erkennen lässt, dass die vom Revisionswerber behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, ohne weiteres Verfahren als unbegründet abzuweisen sind, und andererseits auf § 35 Abs 2 VwGG, demzufolge das angefochtene Erkenntnis oder der angefochtene Beschluss ohne weiteres Verfahren aufzuheben ist, wenn sich schon aus dem Erkenntnis oder dem Beschluss ergibt, dass eine der in der Revision behaupteten Rechtsverletzungen vorliegt. Er bezeichnete den Nachteil als unverhältnismäßig, wenn der „private“ Revisionswerber für die Dauer des Verfahrens vor dem VwGH mit den Folgen einer „ganz offenkundig rechtswidrigen“ Entscheidung belastet sein würde. Umgekehrt betrachtete er die Versagung der aufschiebenden Wirkung als hinnehmbar, wenn die Revision „offenkundig nur der Verschleppung dient“. Damit sind „die beiden ‚Offenkundigkeitsfälle‘ je am Ende der gedachten Skala“ erfasst, denen „besonderes Gewicht im Verhältnis zu jenen Fällen zu[kommt], in denen der Ausgang des Beschwerdeverfahrens vor Einleitung des Vorverfahrens noch ungewiss ist, sodass er auch bei der Entscheidung über die aufschiebende Wirkung nicht berücksichtigt werden kann“.⁸⁷ Für seine Auffassung führte er auch ins Treffen, dass dem Richter „damit nur eine Beurteilung auferlegt ist, die ihm das Gesetz auch bei der für die Entscheidung über die Verfahrenshilfe maßgebenden Frage der Aussichtslosigkeit der Beschwerdeführung aufbürdet“.

Der VwGH bezog schon zuvor gelegentlich den Umstand, dass die angefochtene Entscheidung „nicht offenkundig rechtswidrig“ ist, in die Abwägung mit ein.⁸⁸ In seiner jüngeren Judikatur erfolgt dies etwas häufiger, und oft auch unter expliziter Berufung auf Müller.⁸⁹ Mittlerweile hat der Gerichtshof diese Auffassung auch auf Amtsrevisionen übertragen: Im Beschluss vom 9. 5. 2016, Ra 2016/09/0035, ging es um den Antrag einer regionalen Geschäftsstelle des AMS, der erhobenen Revision gegen ein Erkenntnis des BVwG aufschiebende Wirkung zuzuerken-

nen. Mit seiner Entscheidung hatte das Verwaltungsgericht die Voraussetzungen für die Ausstellung einer Rot-Weiß-Rot-Karte an den Mitbeteiligten geschaffen. Der VwGH wies den Antrag ab: „Im Rahmen der gemäß § 30 Abs 2 VwGG gebotenen Abwägung aller berührten Interessen ist nicht zu ersehen, inwiefern dieses Interesse geringer als das von der Revisionswerberin geltend gemachte öffentliche Interesse (wichtige öffentliche und gesamtwirtschaftliche Interessen‘ daran, dass der Zweitmitbeteiligte keinen Zugang zum Arbeitsmarkt erhalte) zu werten wäre, zumal auch die prima facie beurteilten Erfolgsaussichten der Revision im Rahmen der gemäß § 30 Abs 2 VwGG gebotenen Abwägung nicht für die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung sprechen (vgl dazu, dass die einer ersten Beurteilung (prima facie) unterzogenen Erfolgsaussichten der Revision nicht ohne Bedeutung sind, vgl. Müller in Machacek (Hrsg.), Verfahren vor dem Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof, 5. Auflage 2004, 213 f, und etwa auch das hg. Erkenntnis vom 17. Juli 2008, 2008/21/0224, und den hg. Beschluss vom 5. Dezember 2013, AW 2013/09/0039).“

Die von Müller für Aufschiebungsanträge „privater“ Revisionswerber ins Treffen geführten Argumente lassen sich allerdings nur eingeschränkt auf Amtsrevisionen übertragen: Sie haben Berechtigung, wenn sich die Amtsrevision schon offenkundig als aussichtslos erweist. Würde nämlich in diesen Fällen der Amtsrevision aufschiebende Wirkung zuerkannt, wäre die „private“ Partei für die Dauer des Verfahrens vor dem VwGH um den vor dem Verwaltungsgericht erstrittenen Erfolg gebracht, obwohl der VwGH aller Voraussicht nach das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts bestätigen wird. Wenn es schon nicht angeht, „den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen [...] Entscheidung so lange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist“,⁹⁰ dann sind die Zuerkennung aufschiebender Wirkung und die damit verbundene einseitige Belastung der privaten Partei trotz sich voraussichtlich rechtmäßig erweisender Entscheidung des Verwaltungsgerichts rechtsstaatlich noch viel weniger erträglich. Umgekehrt spricht aber nichts dafür, die wahrscheinliche Rechtswidrigkeit des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses bei der Entscheidung über den von der Amtspartei gestellten Aufschiebungsantrag zu berücksichtigen: Das erwähnte Postulat, wonach der Rechtsunterworfenen nicht einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung belastet werden darf, wurde vom VfGH aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet.⁹¹ Der eingeforderte Rechtsschutz ist – worauf der VfGH ausdrücklich hinwies – „auf den Rechtsunterworfenen be-

⁸⁷ Ähnlich auch Ruppe in Beiser et al, FS Doralt, 387 (397); Eberhard, Vorläufiger Rechtsschutz im Bescheidbeschwerdeverfahren und im Verfahren nach Art 144a B-VG, in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 111 (132), beide in Hinblick auf § 85 VfGG.

⁸⁸ VwGH 4. 8. 1997, AW 97/08/0041; 17. 6. 1997, AW 97/08/0018; vgl aber auch VwGH 10. 10. 2002, AW 2002/08/0031; 14. 4. 2014, Ra 2014/04/0004; 12. 8. 2016, Ra 2016/21/0251; 10. 7. 2017, Ra 2017/08/0058.

⁸⁹ VwGH 29. 8. 2001, 2001/05/0024; 11. 7. 2013, AW 2013/09/0020; 12. 7. 2013, AW 2013/09/0018; 29. 7. 2013, AW 2013/09/0034; 29. 10. 2013, AW 2013/06/0055; 5. 12. 2013, AW 2013/09/0039; 8. 8. 2014, Ra 2014/09/0005.

⁹⁰ VfSlg 11.196/1986; zu § 30 Abs 2 VwGG VwGH 10. 10. 2002, AW 2002/08/0031.

⁹¹ VfSlg 11.196/1986.

zogen“. Aus ihm lässt sich daher kein Schutzbedürfnis der Behörde ableiten. Die von ihr zu vertretenden öffentlichen Interessen werden auch nicht gewichtiger, wenn mit der Aufhebung der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung durch den VwGH zu rechnen ist. Vor allem kann das von Müller angeführte Argument, jene extremen Fälle in den Griff zu bekommen, in denen die Revision nur der „Verschleppung“ dient, bei Amtsrevisionen, wenn überhaupt, dann nur als zusätzliche Begründung dafür ins Treffen geführt werden, warum einer *aussichtslosen Revision* keine aufschiebende Wirkung zukommen sollte. Die „private“ Partei hat bei einer Amtsrevision als Mitbeteiligte keine Möglichkeit, das Verfahren zu „verschleppen“.

Beschlüsse des VwGH, in denen „die *prima facie* beurteilten Erfolgsaussichten der Revision im Rahmen der gemäß § 30 Abs 2 VwGG gebotenen Abwägung“ berücksichtigt werden,⁹² sind allerdings ohnehin immer noch vergleichsweise selten. Häufiger betont der Gerichtshof, dass er „im Provisorialverfahren über die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung nicht zu beurteilen“ hat.⁹³ Allerdings deutet der VwGH gelegentlich auch in abgabenrechtlichen Verfahren bei Anträgen „privater“ Parteien an, dass im Rahmen der Interessenabwägung zu berücksichtigen wäre, falls sich die angefochtene Entscheidung des BFG als „*offenkundig rechtswidrig*“ erweist.⁹⁴ Bei Revisionen „privater“ Parteien sprechen gute Gründe für eine solche Vorgangsweise, nicht aber bei Amtsrevisionen.⁹⁵

7. Die Vollzugstauglichkeit der Entscheidung

Wird die aufschiebende Wirkung zuerkannt, ist nach § 30 Abs 4 VwGG „*der Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses aufzuschieben und sind die hiezu erforderlichen Anordnungen zu treffen; der Inhaber der durch das angefochtene Erkenntnis eingeräumten Berechtigung darf diese nicht ausüben*“. Aus dieser Vorschrift wird abgeleitet, dass aufschiebende Wirkung nur dann zuerkannt werden kann, wenn die Entscheidung des Verwaltungsgerichts vollzugstauglich ist.⁹⁶ Sie muss einer „*Umsetzung in die Wirklichkeit*“ zu-

gänglich sein.⁹⁷ Das ist der Fall, wenn die Entscheidung des Verwaltungsgerichts einen Rechtsverlust herbeizuführen geeignet ist.⁹⁸ Dies lässt sich zwar nicht unbesehen auf die Amtspartei übertragen: Ihr kommen nämlich keine subjektiven Rechte zu. Auch für die Amtspartei ist aber ausschlaggebend, ob ihr durch einen Beschluss nach § 30 Abs 2 VwGG jene Rechtsposition verschafft werden kann, die sie vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung hatte.

Wenn daher das Verwaltungsgericht den Abbruch eines Gebäudes bewilligt, ist diese Entscheidung vollzugstauglich. Durch Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung kann folglich der Abriss verhindert werden.⁹⁹ Gleiches gilt, wenn das Verwaltungsgericht eine Aufenthaltsbewilligung erteilt,¹⁰⁰ „eine *Unterstützung für Hilfe zur Sicherung des Lebensunterhalts*“ oder Mindestsicherungsleistungen in bestimmter Höhe zuerkennt,¹⁰¹ die Verleihung der Staatsbürgerschaft zusichert¹⁰² oder ausspricht, dass eine Auskunft zu erteilen ist.¹⁰³

Umgekehrt gibt es Konstellationen, die nach der Rechtsprechung keineswegs mehr dem Vollzug zugänglich sind.¹⁰⁴ Wenn die mit dem angefochtenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichts zuerkannten Entschädigungen bereits an den Mitbeteiligten ausbezahlt wurden, kann der Amtsrevision keine aufschiebende Wirkung mehr zuerkannt werden.¹⁰⁵ Wenn der Amtsrevisionswerber – in Entsprechung des beim VwGH von ihm bekämpften Aufhebungs- und Zurückweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichts – den Ersatzbescheid bereits erlassen hat, scheitert der Aufschiebungsantrag ebenfalls an der mangelnden Vollzugstauglichkeit.¹⁰⁶

Dies führt weiter zu den Behebungen und Zurückweisungen nach § 28 Abs 3 und 4 VwGVG: Durch diese Entscheidungen werden „*subjektive Rechte, insbesondere auf Beachtung der in der Entscheidung ausgesprochenen Rechtsansicht gestaltet; sie sind daher einem Vollzug im Sinne einer Umsetzung in die Wirklichkeit zugänglich [...]. Dies gilt auch für Beschlüsse der Verwaltungsgerichte gemäß § 28 Abs 3 zweiter Satz VwGVG, mit denen ([...]) der angefochtene*

⁹² VwGH 9. 5. 2016, Ra 2016/09/0035.

⁹³ Vgl zuletzt zB VwGH 16. 8. 2024, Ra 2024/11/0101; weiters VwGH 23. 7. 2024, Ra 2024/22/0021; 30. 7. 2024, Ra 2024/02/0158; 6. 8. 2024, Ra 2024/05/0078; vgl auch VwGH 20. 7. 2023, Ro 2023/01/0003, zum Aufschiebungsantrag einer Amtspartei.

⁹⁴ Vgl zB VwGH 10. 8. 2024, Ra 2024/13/0065.

⁹⁵ Auch im VwGH-Beschluss vom 1. 2. 2021, Ra 2020/16/0173, der aufgrund eines vom „Finanzamt Waldviertel, nunmehr Finanzamt Österreich“, gestellten Aufschiebungsantrags ergangen ist, findet sich folgende Formulierung: „*Ausnahmsweise wird allerdings eine offenkundige Rechtswidrigkeit als relevant angesehen*.“ Allerdings sind aus dieser Aussage in diesem Beschluss keine weiteren Konsequenzen gezogen worden.

⁹⁶ Näher Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG, § 30 VwGG Rz 18 ff.

⁹⁷ Vgl zB VwGH 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009 (Präsidentenbeschwerde); zur Kritik an dieser Formulierung Schmelz, Die aufschiebende Wirkung von Rechtsmitteln im österreichischen Verwaltungsrecht, ZAS 1982, 83 (83 ff).

⁹⁸ Näher Brandtner/Köhler/Schmelz, VwGVG, § 30 VwGG Rz 20.

⁹⁹ VwGH 18. 11. 2021, Ra 2021/15/0134.

¹⁰⁰ VwGH 23. 6. 2020, Ra 2020/22/0122.

¹⁰¹ VwGH 1. 2. 2018, Ra 2017/10/0202; 10. 12. 2019, Ra 2019/10/0180.

¹⁰² VwGH 21. 2. 2022, Ra 2022/01/0026.

¹⁰³ VwGH 16. 12. 2019, Ra 2019/03/0128; 11. 2. 2020, Ra 2020/03/0020; 8. 9. 2020, Ra 2020/03/0120.

¹⁰⁴ Vgl auch schon Puck, ZfV 1982, 359 (365).

¹⁰⁵ Vgl VwGH 18. 5. 2018, Ra 2018/05/0059.

¹⁰⁶ VwGH 28. 10. 2020, Ro 2020/10/0024, wobei in diesem Fall der Amtsrevisionswerber die bereits erfolgte Erlassung des Ersatzbescheides in seinem Aufschiebungsantrag gegenüber dem VwGH nicht einmal offengelegt hatte, wie der VwGH kritisch bemerkte.

Bescheid aufgehoben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückverwiesen wird ([...]).¹⁰⁷ Diese „subjektive[n] Rechte“ sind naturgemäß jene der „privaten“ Partei, also des Mitbeteiligten, und nicht jene der Amtspartei. Im Fall der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung werden der „privaten“ Partei diese ihr vom Verwaltungsgericht eingeräumten subjektiven Rechte zumindest für die Dauer des Verfahrens vor dem VwGH vor-enthalten.

Konsequenz der Gewährung der aufschiebenden Wirkung ist in solchen Fällen, dass die Behörde erster Instanz die ihr von der belangten Behörde – oder nunmehr dem Verwaltungsgericht – „aufgetragenen Verfahrensschritte (im Wesentlichen die Durchführung eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens über den Antragsgegenstand) vorläufig nicht durchführen und einen Ersatzbescheid nicht erlassen dürfte“.¹⁰⁸ Ob die Entscheidung des Verwaltungsgerichts vollzugstauglich ist, hängt daher in diesen Konstellationen davon ab, dass sie Bindungswirkung entfalten würde. Bei Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung wird diese Bindungswirkung suspendiert.¹⁰⁹

Die Bindungswirkung, die im Fall der verfüzten aufschiebenden Wirkung dann wieder suspendiert wird, kann unterschiedlich weit reichen: In manchen Fällen lebt der vom Verwaltungsgericht an sich beseitigte erstinstanzliche Bescheid wieder auf. Ein Beispiel dafür dürfte der Beschluss vom 6. 9. 2021, Ra 2021/10/0123, sein: Der erstinstanzliche Bescheid wies dem schulpflichtigen Mitbeteiligten einen Schulplatz an einer bestimmten Schule zu und verpflichtete die Erziehungsberechtigten, für den regelmäßigen Schulbesuch an dieser Schule zu sorgen. Das Verwaltungsgericht hob diesen Bescheid ersatzlos. Der VwGH stellte mit der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung die durch den ursprünglichen Bescheid geschaffene Rechtslage – für die Dauer des Verfahrens vor dem VwGH – wieder her. Entscheidend dürfte dabei gewesen sein, dass dieser Bescheid für den Fall einer Beschwerde die sonst nach § 13 Abs 1 VwGVG gegebene aufschiebende Wirkung auf Grundlage des § 13 Abs 2 VwGVG ausgeschlossen hatte.¹¹⁰

Anders war es beim Beschluss vom 31. 1. 2024, Ra 2024/08/0003.¹¹¹ Das AMS stellte mit Bescheid die Zahlung der Notstandshilfe ein. Das BVerwG entschied, sie weiter zu gewähren. Mit ihrem Aufschiebungsantrag war die Amtspartei jedoch aus folgenden Gründen nicht erfolgreich: „Durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Revision wäre für die revisionswerbende Partei aber nichts gewonnen, weil

damit lediglich jener Rechtszustand hergestellt würde, der vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses bestand.“ Der VwGH ging somit davon aus, dass die Notstandshilfe nicht einzustellen gewesen wäre. Denn eine gegen den Bescheid eingebrachte Beschwerde, die aufgrund einer nach § 30 Abs 2 VwGG verfüzten Maßnahme zumindest vorübergehend als unerledigt gegolten hätte und damit weiterhin aufrecht gewesen wäre, hat nach § 13 Abs 1 VwGVG aufschiebende Wirkung. Das AMS hatte im damaligen Bescheid nicht von seiner Befugnis nach § 13 Abs 2 VwGVG Gebrauch gemacht.¹¹²

Um die Bindungswirkung ging es auch im Beschluss des VwGH vom 14. 12. 2018, Ra 2017/05/0271: Mit dem angefochtenen Erkenntnis des LVwG wurde gemäß § 2 Abs 3a iVm § 6 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 (AWG) festgestellt, dass die Elektroofenschlacke aus der Produktion der mitbeteiligten Partei kein Abfall ist. Die Bundesministerin für Nachhaltigkeit und Tourismus als Revisionswerberin begründete ihren Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung im Wesentlichen damit, dass die Einstufung der Elektroofenschlacke als Nicht-Abfall die Möglichkeit der Einschränkung ihrer Einsatzgebiete verhindere. Vor dem Hintergrund, dass das Gefährdungspotenzial von Elektroofenschlacken nach wie vor abschließend nicht geklärt sei, könne die Möglichkeit einer Beeinträchtigung der Schutzgüter Gesundheit und Umwelt (Boden und Gewässer) aber nicht bei jeder Verwendung gänzlich ausgeschlossen werden. Der VwGH gab dem Antrag zwar letztlich nicht statt, traf aber folgende Aussage: „Schon im Hinblick auf die Bindungswirkungen einer Feststellung nach § 6 AWG 2002 (vgl dazu die Nachweise bei Bumberger/Hochholdinger, Niederhuber/Wolfslehner, AWG 2002, 2. Auflage, S. 113, E 1 und E 2) ist davon auszugehen, dass die im Revisionsfall getroffene Feststellung einem Vollzug zugänglich ist und daher eine Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung grundsätzlich in Frage kommt ([...]).“

Dieser zuletzt genannte Beschluss des VwGH hat auch für das Abgabenrecht Bedeutung: Die in der angegebenen Literaturstelle erwähnte Judikatur, auf die der VwGH auch besonders hingewiesen hatte, lässt erkennen, dass der Gerichtshof auch die Bindungswirkung des § 6 AWG für § 10 ALSAG und damit für die Erhebung des Altlastenbeitrags vor Augen hatte.¹¹³ Dazu passt auch der Beschluss des VwGH vom 2. 10. 2007, AW 2007/08/0045, in dem es um einen für spätere Geldleistungen maßgebenden Feststellungsbescheid geht: „Mit dem angefochtenen Bescheid wurde das Bestehen der Pflichtversicherung des Erstmitbeteiligten hinsichtlich näher genannter Zeiträume festgestellt. Eine Geldleistung wurde der Beschwerdeführerin nicht auferlegt. Es trifft zwar zu, dass der Bescheid insofern

¹⁰⁷ Vgl zB VwGH 6. 12. 2021, Ra 2021/02/0231; vgl auch schon VwGH 4. 9. 2015, Ra 2015/01/0162; 7. 10. 2015, Ra 2015/18/0192; 14. 6. 2017, Ra 2017/19/0169.

¹⁰⁸ VwGH 2. 4. 2013, AW 2013/07/0002.

¹⁰⁹ VwGH 19. 6. 2017, Ra 2017/20/0144.

¹¹⁰ Vgl LVwG Wien 16. 4. 2021, VGW-101/092/2798/2021.

¹¹¹ Ähnlich auch VwGH 14. 12. 2016, Ra 2016/10/0109.

¹¹² Vgl BVwG 1. 12. 2023, W228 2280278-1.

¹¹³ VwGH 26. 4. 2013, 2010/07/0238.

vollstreckbar ist, als auf ihm aufbauend Geldleistungen vorgeschrieben werden können (...). Einer gegen einen solchen Bescheid gerichteten Beschwerde kann daher auch im Prinzip aufschiebende Wirkung zuerkannt werden (...).¹¹⁴

Der VwGH schließt auch für Revisionen „privater“ Parteien nicht aus, dass Feststellungsbescheide in Hinblick auf Anträge nach § 30 Abs 2 VwGG vollzugstauglich sein können.¹¹⁵ Einzelne auf dem Gebiet des Abgabenrechts ergangene Beschlüsse erwecken zwar bei oberflächlicher Betrachtung den Eindruck, dass bei Feststellungsbescheiden gar kein Raum für die Zuerkennung aufschiebender Wirkung bestünde: Dem Hinweis auf drohende Abgabenbescheide und Finanzstrafverfahren, die Folge des bekämpften Feststellungsbescheides wären, hielt der VwGH entgegen, „dass nur die unmittelbaren Folgen des Vollzuges des angefochtenen Bescheides im Rahmen der Entscheidung über die aufschiebende Wirkung zu berücksichtigen sind (...)“.¹¹⁶ In solchen Konstellationen weist der Gerichtshof aber regelmäßig darauf hin, dass nur jene „Nachteile aus einem auf diesen Feststellungsbescheiden basierenden, erst zu erlassenden Abgabenbescheid, die gerade nicht bereits aus dem angefochtenen Erkenntnis erwachsen, [...] unbeachtlich“ sind.¹¹⁷ Jene Feststellungen, die Bindungswirkung für auf dem Erkenntnis aufbauende Abgabenbescheide entfalten, sind damit aber vollzugstauglich. Für von Amtsparteien und „privaten“ Parteien erhobene Revisionen gelten daher in abgabenrechtlichen Verfahren in dieser Hinsicht dieselben Maßstäbe: Häufig scheitert die aufschiebende Wirkung in solchen Fällen daran, dass es der jeweiligen Partei nicht gelingt darzulegen, welche Nachteile ihr aus diesen Feststellungen – also unter Ausblendung der sich aus dem darauf aufbauenden Abgabenbescheid ergebenden Rechtsfolgen – erwachsen.¹¹⁸

Wenn der VwGH einer Amtsrevision gegen ein den Abgabenbescheid aufhebendes Erkenntnis des BFG aufschiebende Wirkung zuerkennt, dann ist zu beachten, dass nach § 254 BAO durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, und insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten ist. Das Konzept des § 254 BAO unterscheidet sich daher von § 13 VwGVG, wonach Beschwerden aufschiebende Wirkung haben, sofern die Behörde dies nicht ausnahmsweise mit Bescheid ausschließt. Wenn daher der abgabenbehördliche Bescheid infolge eines Beschlusses nach § 30 Abs 2 VwGG wieder auflebt, entfaltet er auch seine Wirkungen.¹¹⁹ Die Amtspartei kann

daher leichter darlegen, dass durch die Stattgabe des Aufschiebungsantrags – anders als in den Fällen des § 13 Abs 1 VwGVG – für sie etwas „gewonnen“ ist.¹²⁰

Wurde die Einhebung der Abgabe im Abgabeverfahren nach § 212a BAO ausgesetzt, hat das BFG in seinem Erkenntnis nach § 212a Abs 5 lit b BAO den Ablauf der Aussetzung zu verfügen. Sollte die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Amtsrevision zur Folge haben, dass auch die Entscheidung, mit der der Ablauf der Aussetzung verfügt wurde, wegfällt und der Steuerpflichtige erneut in den Stand der Aussetzung versetzt wird,¹²¹ könnte man sich zwar zunächst fragen, was für die Amtspartei „gewonnen“ ist. Die Aussetzung kann dann aber beispielsweise – wenn die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift vorliegen – nach § 294 BAO widerrufen werden (§ 212a Abs 5 BAO).¹²² Daher verbessert die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung schon allein deshalb die Rechtsposition der Amtspartei.

Ändert das BFG einen angefochtenen Bescheid nach Maßgabe des § 279 BAO ab, dann ist auf den zu einer Präsidentenbeschwerde ergangenen Beschluss des VwGH vom 30. 4. 2002, AW 2002/17/0009, Bedacht zu nehmen: Der damals zuständige Berufungssenat der FLD setzte den Betrag an Rückforderungsbeträgen von Ausfuhrerstattungen, der von der „privaten“ Partei eingefordert wurde, neu fest, und zwar in gegenüber den erstinstanzlichen Bescheiden vermindertem Ausmaß. Der VwGH war der Auffassung, dass „eine Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung den öffentlichen Interessen nur dann zum Durchbruch verhelfen könnte, wenn die im angefochtenen Bescheid aufgegangenen unterinstanzlichen Bescheide durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde wieder aufleben würden“. Dies verneinte der Gerichtshof aber. Diese Annahme

unberührt bleibenden Wirkungen der angefochtenen Entscheidung auch gehört, dass mit ihrer Erlassung der Bescheid der unteren Instanz formell außer Kraft getreten ist, „und zwar nicht nur dann, wenn die Rechtsmittelentscheidung ihn ausdrücklich aufgehoben oder abgeändert, sondern auch dann, wenn sie sich auf die Abweisung des Rechtsmittels beschränkt hat, weil die Rechtsmittelbehörde im Verwaltungsverfahren in der Sache selbst entscheidet, die Abweisung einer Berufung also nichts anderes bedeutet als die Erlassung eines mit dem Bescheid der Unterinstanz inhaltsgleichen Bescheides der Berufungsbehörde. Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof steht also grundsätzlich nicht nur die Vollstreckung des angefochtenen Bescheides selbst, sondern auch der Vollstreckung des ihm vorangegangenen nicht mehr bestehenden erstinstanzlichen Bescheides entgegen.“

¹²⁰ Dazu nochmals VwGH 31. 1. 2024, Ra 2024/08/0003.

¹²¹ Dazu Potacs, Vorläufiger Rechtsschutz im verwaltungsgerichtlichen Verfahren – innerstaatliche und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 43 (50).

¹²² Zu weiteren Konsequenzen insbesondere in Hinblick auf Zinsen Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 253 (261 f).

¹¹⁴ Ähnlich auch VwGH 15. 1. 2013, AW 2013/08/0002.

¹¹⁵ Vgl zB VwGH 22. 8. 2017, Ra 2017/16/0129.

¹¹⁶ VwGH 23. 7. 2012, AW 2012/07/0039.

¹¹⁷ Vgl zB VwGH 30. 5. 2023, Ra 2022/15/0070.

¹¹⁸ VwGH 23. 7. 2012, AW 2012/07/0039; 30. 5. 2023, Ra 2022/15/0070.

¹¹⁹ Vgl aber VwGH 5. 3. 1954, 1273/53, wonach zu den von der aufschiebenden Wirkung nach § 30 Abs 2 VwGG

steht in einem Spannungsverhältnis zu der aus § 42 Abs 3 VwGG abzuleitenden Rechtsfolge, wonach durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG die Rechtssache in die Lage zurücktritt, in der sie sich vor der Erlassung dieser Entscheidung befunden hat. Erreicht die Amtspartei beim VwGH diese von ihr angestrebte Aufhebung, ist wohl nicht mehr davon auszugehen, dass der erstinstanzliche Bescheid in der bekämpften Entscheidung „aufgegangen“ ist. Vielmehr hat das BFG über die gegen ihn eingebrachte Beschwerde erneut zu entscheiden.¹²³

Dieser Beschluss zeigt auch, dass der VwGH die öffentlichen Interessen, denen durch Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung „zum Durchbruch“ verholfen werden soll, ausschließlich aus fiskalischer Sicht beurteilt. Hätte er nämlich den von ihm selbst offengelegten Zweck der Präsidentenbeschwerde – eine in allen Belangen rechtsrichtige Entscheidung durchzusetzen¹²⁴ – ernst genommen, dann wären die von der Amtspartei zu vertretenden Interessen auch gewahrt gewesen, wenn die unterinstanzlichen Bescheide nicht wieder aufleben: Der vorläufige Verzicht auf die gesamte Rückforderung hätte auch sichergestellt, dass die Wirkungen der vom Präsidenten der FLD als rechtswidrig erachteten Entscheidung suspendiert sind.

8. Zusammenfassende Würdigung

Die nach § 30 Abs 2 VwGG mögliche Zuerkennung aufschiebender Wirkung von Revisionen dient der Effektivität des Rechtsschutzes. Die Vorschrift ist nicht auf Amtsparteien zugeschnitten. Der VwGH lässt dennoch auch deren Aufschiebungsanträge zu. In manchen Rechtsgebieten sind die Gründe dafür nachvollziehbar: Ist der Wald einmal gerodet, wird der vor dem VwGH geführte Streit um die Rechtmäßigkeit der Rodungsbewilligung bedeutungslos. Gleiches gilt für die vom VwGH zu klärende Frage, ob ein Anspruch auf Auskunftserteilung besteht, sobald die erbetene Information gewährt wurde. Geldforderungen lassen sich aber im Regelfall auch noch eintreiben, wenn der VwGH endgültig über deren Rechtmäßigkeit entschieden hat. Selbst wenn befürchtet werden muss, dass der dann vor dem VwGH obsiegende Fiskus nicht zu seinem Geld kommt, steht im Zeitpunkt der Entscheidung über die aufschiebende Wirkung die Uneinbringlichkeit der Forderung wohl höchst selten bereits definitiv fest. Im Abgaberecht könnten daher auch andere Überlegungen zum Tragen kommen als in den Fällen, in denen es um nicht mehr rückgängig zu ma-

chende Rodungen oder erteilte Auskünfte geht. Amtsrevisionen auch auf dem Gebiet des Abgabenrechts aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, ist daher Ausdruck der großen Bedeutung, die der VwGH fiskalischen Zielsetzungen beimisst.

Dies setzt sich fort, wenn man einen näheren Blick auf die Kriterien wirft, die für den VwGH in den abgabenrechtlichen Fällen bei der Anwendung des § 30 Abs 2 VwGG maßgebend sind: Große Bedeutung kommt der Frage zu, ob die Einbringung der Abgabe gefährdet wäre, wenn sie dem beim BFG erfolgreichen Steuerpflichtigen zunächst ausgezahlt wird oder bei ihm verbleibt, dann aber – falls der VwGH doch zugunsten der Amtspartei entscheiden sollte – wieder eingefordert werden müsste. Hier zeigt sich der VwGH gegenüber den Abgabenbehörden besonders großzügig, wenn er die aufschiebende Wirkung bei Personen, die nicht über inländisches Vermögen verfügen und die in Staaten ansässig sind, im Verhältnis zu denen keine Beitreibungsmöglichkeiten bestehen, letztlich uneingeschränkt zuerkennt. In anderen Fällen legt er denselben Maßstab an wie bei von „privaten“ Revisionswerbenden gestellten Aufschiebungsanträgen: Die drohende Gefahr, den staatlichen Abgabenanspruch nicht durchsetzen zu können, ist für den VwGH Grund, den Amtsrevisionen die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen und sie umgekehrt „privaten“ Revisionen zu versagen. Diese spiegelbildliche Betrachtung ist aber problematisch: Sie trägt nicht dem Umstand Rechnung, dass im Fall einer Amtsrevision die „private“ Partei vor dem BFG erfolgreich war. Die Gewährung der aufschiebenden Wirkung enthält ihr bis zum Abschluss des Verfahrens vor dem VwGH die Früchte der von ihr erstrittenen und auch rechtskräftig gewordenen Entscheidung vor. Im Fall einer „privaten“ Revision gelang es ihr hingegen nicht, vor dem BFG ihren Rechtsstandpunkt durchzusetzen. Die Möglichkeit, aufschiebende Wirkung zuerkannt zu bekommen, soll lediglich verhindern, dass sie einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung belastet ist. Nur in diesen Konstellationen ist es gerechtfertigt, dass der Fiskus während der Dauer des Verfahrens vor dem VwGH bloß ausnahmsweise seine Hand von den strittigen Abgaben nimmt.

Angesichts dessen überrascht es nicht, dass auf dem Gebiet des Abgabenrechts Aufschiebungsanträge „privater“ Revisionswerber fast immer scheitern, während die Abgabenbehörden – bezogen allerdings auf die absolut gesehen geringere Anzahl solcher von Amtsparteien gestellten Anträge – vergleichsweise häufig erfolgreich sind. Die Amtsparteien würden noch öfter ihr Ziel erreichen, wenn sie die vom VwGH eingemahnte Konkretisierungspflicht ihrer Anträge ernst nehmen würden. Immer wieder scheitern Abgabenbehörden daran, dass sie die von ihnen behauptete drohende Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht hinreichend konkret darlegen.

¹²³ Urtz, Die aufschiebende Wirkung im verfassungsgerichtlichen Verfahren in Steuersachen, in *Holoubek/Lang*, Das verfassungsgerichtliche Verfahren, 47 (62); Zorn in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 253 (256); Schick, Die Rechtswirkungen der Entscheidungen des VwGH, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem VwGH, 249 (256 f).

¹²⁴ Vgl die Nachweise bei Ritz, BAO, § 292 Tz 3.

Wenn die Amtspartei ihren Antrag auf aufschiebende Wirkung gar nicht begründet, kann sie nicht erfolgreich sein¹²⁵. In einigen anderen Fällen bleibt aber der Eindruck, dass der seitens des VwGH zuständige Richter die nicht hinreichende Konkretisierung des Antrags auch dann ins Treffen führt, wenn er den Aufschiebungsantrag der Sache nach für nicht gerechtfertigt erachtet, es aber vermeiden möchte, dies anhand der von der Rechtsprechung entwickelten materiellrechtlichen Kriterien zu argumentieren. Amtsparteien und „private“ Parteien sitzen in dieser Hinsicht im selben Boot: Oft scheitert

der Antrag auf aufschiebende Wirkung am Erfordernis der Konkretisierung, wobei die dabei vom VwGH angelegten Maßstäbe schwanken.

Auf den Punkt gebracht

Es wäre an der Zeit, dass der VwGH seine Judikatur zur aufschiebenden Wirkung von Amtsrevisionen überdenkt und gegebenenfalls modifiziert. Im Abgabenrecht wird die Rechtsprechung zu § 30 Abs 2 VwGG immer im Spannungsfeld zwischen den Fiskalinteressen und Rechtsschutzziele stehen. Derzeit besteht allerdings eine Schlagseite zugunsten des Fiskus. Es ist zu hoffen, dass in Zukunft Rechtsschutzüberlegungen größeres Gewicht zukommt.

Herrn Matthias Zaman danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche.

¹²⁵ Vgl zB VwGH 11. 8. 2023, Ra 2023/16/0060; BFG 4. 7. 2019, AW/5200001/2019; 26. 8. 2021, AW/1200001/2021: Keiner dieser vom Zollamt Österreich (Zollstelle Flughafen Wien), vom Zollamt Linz Wels und vom Zollamt Österreich gestellten Anträge auf Zuerkennung aufschiebender Wirkung enthielt eine wie auch immer geartete Begründung.

Verfahrensrechtliche Herausforderungen bei der Beschwerde gegen Wiederaufnahmebescheide

Franz Wallig

Das BFG sieht sich regelmäßig mit der Situation konfrontiert, dass ihm Beschwerden gegen einen Wiederaufnahmebescheid und den zugehörigen Sachbescheid vorgelegt werden, das Finanzamt aber nur über den Sachbescheid eine Beschwerdevorentscheidung erlassen hat. Diese Situation ist tückisch, weil nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei sonstiger Rechtswidrigkeit zuerst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid abgesprochen werden muss. Für die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid besteht aber mangels Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt noch keine Zuständigkeit des BFG. Dieser Beitrag diskutiert mögliche Lösungsansätze für diese Verfahrenssituation.

1. Das Problem

Das BFG hatte sich in den vergangenen Jahren in einer Vielzahl von Fällen mit einer Besonderheit des Wiederaufnahmeverfahrens auseinandersetzen.¹ Die Wiederaufnahme des Verfah-

rens ist ua dadurch gekennzeichnet, dass gemäß § 307 Abs 1 BAO mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Dabei sind der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind.² Werden beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden.³ Wird das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid aber unerledigt gelassen und vorerst nur über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH inhaltlich rechtswidrig.⁴

In den betroffenen Fällen brachten Beschwerdeführer Beschwerden sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid ein. Das Finanzamt erließ jedoch nur eine Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen den Sachbescheid. Daraufhin wurde von den Beschwerdeführern ein Vorlageantrag gestellt, der sich aber wiederum auf beide Beschwerden bezog. Dadurch befindet sich das BFG in einer komplexen Verfahrenslage: Die Zuständigkeit für die Entscheidung über die Wie-



Franz Wallig, MSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹ BFG 28. 7. 2016, RV/3100375/2016; 14. 2. 2017, RV/7103842/2015; 3. 4. 2017, RV/7102904/2016; 22. 3. 2018, RV/5101805/2015; 24. 7. 2018, RV/7101368/2018; 25. 9. 2018, RV/7100861/2014; 5. 9. 2019, RV/4100709/2014; 9. 5. 2019, RV/2100547/2019; 9. 11. 2020, RV/6100441/2020; 17. 3. 2021, RV/3100415/2017; 16. 2. 2021, RV/5100005/2021; 22. 11. 2021, RV/3100002/2020; 27. 4. 2023, RV/7102000/2022; 28. 7. 2023, RV/5101589/2018; 8. 8. 2023, RV/5101629/2018; 4. 12. 2023, RV/7103790/2023; 21. 2. 2024, RV/7103775/2015; 13. 6. 2024, RV/7101885/2024; 24. 7. 2024, RV/5101472/2016; 1. 8. 2024, RV/5100008/2021.

² Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 307 Rz 7.

³ Siehe zB VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0091, mwN.

⁴ Siehe zB VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0041; 22. 11. 2012, 2012/15/0193.

Mit dem
Abo immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Quartalsabo 2024!

Immer auf der sicheren Seite

Immer auf der sicheren Seite

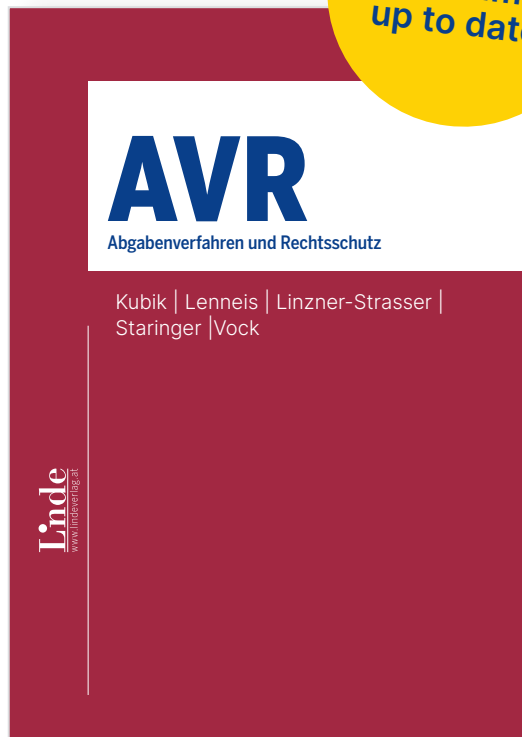
Abgabenverfahren & Rechtsschutz

Im Fokus

Beiträge, Schwerpunkte, Analysen

Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen des VfGH, VwGH, BFG



AVR – Quartalsabonnement 2024

Bestellen unter:

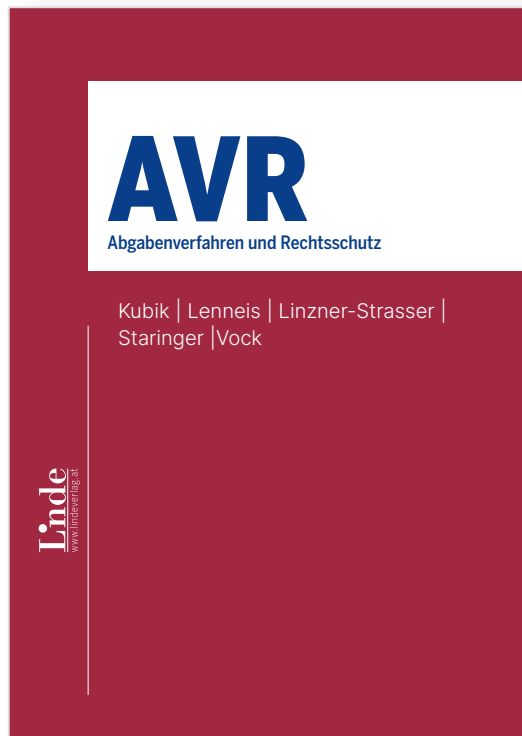
- shop.lindeverlag.at/avr
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 70,30** (Jahresabo € 351,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/avr