



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 12. September 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 9. August 2013 betreffend Zurückweisung der Ablehnungsanträge vom 7.5. und 18.12.2012 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit **Schriftsatz vom 7.5.2012** lehnte der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, einen namentlich genannten Prüfer der Großbetriebsprüfung Feldkirch als gem. § 76 Abs. 1 lit. c BAO befangen ab. Gleichzeitig beantragte er, die Vertretung des abgelehnten Prüfers zu veranlassen. Begründend führte er sechs seiner Auffassung nach rechtswidrige Amtshandlungen des Abgelehnten an, weshalb die volle Unbefangenheit des abgelehnten Prüfers in Zweifel gezogen werde.

Mit **Schriftsatz vom 18.12.2012** lehnte der Bw das bereits im Schriftsatz vom 7.5.2012 ablehnte Organ der Großbetriebsprüfung Feldkirch nochmals sowie einen weiteren namentlich genannten Prüfer der genannten Organisation als gemäß § 76 BAO befangen ab. Begründend verwies er auf den Entwurf einer dem Ablehnungsantrag angeschlossenen Strafanzeige. Gleichzeitig beantragte er, die Vertretung der Abgelehnten zu veranlassen.

Mit **Bescheid vom 9.8.2013** wies das Finanzamt die Ablehnungsanträge als nicht zulässig zurück. Begründend führte es aus: Die Bestimmung des § 76 BAO richte sich an Organwalter. Ein generelles Ablehnungsrecht sehe die BAO – ausgenommen für Sachverständige in § 179

Abs. 2 BAO und für Mitglieder des Berufungssenates in § 278 Abs. 1 BAO – nicht vor. Es bestehe (im gegebenen Zusammenhang) kein subjektives Recht auf Ablehnung eines bestimmten Organwalters.

Der Bw erhab **Berufung**. In ihr führte er sinngemein aus: Die verfassungskonforme, den in Art. 6 MRK verankerten Anspruch auf ein faires Verfahren berücksichtigende Interpretation, aber auch die teleologische Auslegung führten zum Ergebnis, dass die Partei entgegen der Auffassung des Finanzamtes Ablehnungsrechte habe. Die restriktive Auslegung des Finanzamtes habe zur Folge, dass selbst ein in Betriebsräumlichkeiten einbrechender, sich dabei Körperverletzungen schuldig machender Organwaltung zuständig sei, solange er die Befangenheit nicht selbst aufgreife.

Ungeachtet des Nichtbestehens eines formellen Ablehnungsrechtes bestehe nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 10.10.1989, 89/05/0118, und 17.9.1991, 91/05/0004, sowie 25.6.2009, 2009, 2007/07/0050) eine Verpflichtung zur Prüfung des Vorbringens von Befangenheitsgründen. Dies bedeute, dass sich die Behörde in ihrer Entscheidung selbst dann, wenn sie die Auffassung vertritt, dass kein formelles Ablehnungsrecht bestehe, mit dem Inhalt der Ablehnungsanträge auseinanderzusetzen habe. Dies sei nicht geschehen und stelle eine Rechtswidrigkeit dar.

Inhaltlich verweise er auf seine Ablehnungsanträge. Es sei klar, dass angesichts der dort beschriebenen Vorgangsweise der namentlich genannten Prüfer von einer unbefangenen Prüfung nicht mehr die Rede sein könne. Ungeachtet dessen, ob ein formelles Ablehnungsrecht bestehe, habe in solch einem Fall die Behörde alle Schritte zu setzen, um Rechtsunterworfene vor Übergriffen befangener Prüfer zu schützen. Verletze die Behörde die sie treffende Dienstaufsicht, führe dies zu einem erheblichen Verfahrensmangel. Es stelle auch eine Amtspflichtverletzung dar, die je nach Verschulden zu entsprechenden Maßnahmen berechtige.

Prüfer, die in einem Strafverfahren verwickelt sind, das die Prüfung des Geprüften betrifft, seien jedenfalls befangen. Der Inhalt des Strafaktes belege, dass von einer Unbefangenheit der Prüfer nicht mehr die Rede sein könne. Wörtlich führt der Bw weiters aus: *"Wenn sich ein Beamter bei der Vorladung unbescholtener Personen auf einen Auftrag der Behörde beruft, den er gar nicht hat, wenn sich der betreffende Beamte diesen Auftrag im Nachhinein (nach Abfertigung der Ladung) beschafft, wenn illegale Erhebungen gepflogen werden, wenn den Anweisungen von Teamleitern Folge geleistet wird, die schon in vorangegangenen Prüfungen selbst zugegeben haben, Bedrohungsmaßnahmen gegen den Geprüften zu setzen, ohne eine sachverhaltsmäßige Abdeckung hiefür zu haben, wenn in Summe diejenigen Gründe, die in*

---

den Ablehnungsanträgen und im Strafverfahren geltend gemacht wurden, vorliegen, **ist** der betreffende Organwalter als befangen von der Abgabenbehörde abzuziehen."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß **§ 76 BAO** haben sich Organe der Abgabenbehörden der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen, wenn einer der vier in den Litera a bis d näher umschriebenen Befangenheitsgründe vorliegen. Gemäß der gegenständlich allein in Frage kommenden und vom Bw auch angesprochenen Regelung des § 76 Abs. 1 lit c BAO ist Befangenheit gegeben, wenn sonstige wichtige vorliegen, die geeignet sind, die völlige Unbefangenheit des Organs in Zweifel zu ziehen.

Bereits aus dem wiedergegebenen Gesetzeswortlauf wird klar, dass sich die Vorschrift (zunächst einmal) an die amtshandelnden Organe der Abgabenbehörden richtet. Aus der Vorschrift und dem Normenzusammenhang (also etwa in Verbindung mit den §§ 178 Abs. 1 und 278 BAO) ergibt sich aber auch, dass grundsätzlich entsprechend der erstinstanzlichen Auffassung über einen Ablehnungsantrag wegen Befangenheit des Organes nicht gesondert mit Bescheid abzusprechen ist. Dies im Einzelnen aus folgenden Gründen:

Lehre (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 76 E 3, 8, 10 - 19; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 76 Tz 14ff; *Hengstschläger/Leeb*, AVG § 7 Rz 20 - 23) und Rechtsprechung (VwGH 13.1.1978, 2124/77; VwGH 28.5.1979, 1504/77; VwGH 27.4.1994, 93/13/0223; VwGH 6.10.1983, 83/06/0120; VwGH 13.12.1990, 89/06/0196) legen die zitierte Bestimmung so wie die im gegebenen Zusammenhang vergleichbare Bestimmung des § 7 AVG übereinstimmend wie folgt aus: Von den Fällen des (nur im Berufungsverfahren geltenden) § 278 BAO abgesehen, steht den Parteien des Abgabenverfahrens kein Recht zur Ablehnung eines Organs der Abgabenbehörde zu. Eine Säumnisbeschwerde ist daher unzulässig. Die Frage, ob Entscheidungspflicht iSv Art. 132 B-VG besteht, ist nach den im Einzelfall anzuwendenden einfachgesetzlichen Rechtsvorschriften zu beurteilen. Gegenstand einer Entscheidungspflicht kann nur eine in der Rechtsordnung vorgesehene Erledigung normativen Inhalts sein, nicht jedoch ein gewünschtes dienstaufsichtsbehördliches Handeln. Die Mitwirkung eines befangenen Verwaltungsorganes bewirkt keine Unzuständigkeit der erkennenden Behörde und ebenso wenig eine Nichtigkeit der Entscheidung, sondern (bloß) eine Verletzung von Verfahrensvorschriften. Diese kann im Verwaltungsverfahren nur mit dem Rechtsmittel gegen den in der Hauptsache ergangenen Bescheid und vor dem VwGH dann mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn sich sachliche Bedenken gegen den Bescheid ergeben. Im Hinblick darauf, dass eine (in der Sache getroffene) Berufungsentscheidung zufolge § 289 Abs. 2 BAO an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt, ist die Befangenheit von Organen der

Abgabenbehörde erster Instanz (isoliert betrachtet) für die Rechtmäßigkeit der (vom VwGH allenfalls zu prüfenden) Berufungsentscheidung sogar unbeachtlich. Jedenfalls sind durch die Mitwirkung befangener Organe bedingte erstinstanzliche Verfahrensmängel im zweitinstanzlichen Verfahren sanierbar.

Das Berufungsvorbringen lässt erkennen, dass der Bw das Wesen einer Formalentscheidung verkennt: Ist ein formelles Ablehnungsrecht – wie bereits ausgeführt worden ist – nicht gegeben, muss deshalb über einen Ablehnungsantrag nicht (gesondert) abgesprochen werden, dann ist es inkonsequent und systemwidrig, von einer gesetzeskonform ergehenden Formalentscheidung wegen Unzulässigkeit eine sachliche Auseinandersetzung mit den nicht gesondert rechtsmittelfähigen Ablehnungsgründen zu verlangen.

Zur Vermeidung von Missverständnissen und der Vollständigkeit halber wird unter Bezugnahme auf das im einzelnen erstattete Berufungsvorbringen ergänzend angemerkt:

- Gegenständlich geht es allein um die Frage, ob entsprechend der Rechtsauffassung des Bw über die Ablehnungsanträge des Bw mit gesonderten Bescheiden abzusprechen war oder ob es – entsprechend der Rechtsauffassung des Finanzamtes – zulässig und geboten war, dies zu verneinen. Da diese Frage auf Grund der oben dargestellten Rechtslage zu verneinen war, erfolgt die nachfolgende inhaltliche Auseinandersetzung mit den Ablehnungsanträgen lediglich informationshalber bzw als "obiter dictum":
- Die im Ablehnungsantrag als Befangenheitsgrund geltend gemachte Vorladung des Bw erging an ihn als **Auskunftsperson** (und nicht als geprüfter bzw zu prüfender Abgabepflichtiger). Die Auskunftspflicht nach § 143 BAO trifft entsprechend dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut **jedermann**. Die genannte Bestimmung dient auch (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 143 Tz 4) bzw vornehmlich (*Stoll*, BAO, 1598) zu Erhebungen im **Vorfeld von Abgabenverfahren**. Mit Rücksicht darauf ist der gegenüber dem Beamten erhobenen Vorwurf, unzuständig vorgeladen zu haben, schwer verständlich.
- Richtig ist, dass die Großbetriebsprüfung nicht (originär) mit Befehls- und Zwangsgewalt ausgestattet ist. Wenn sie solche ausübt (oder deren Ausübung ankündigt), wenn sie insbesondere eine Betriebsprüfung im Sinne der §§ 147ff BAO durchführt, kann und darf sie dies nur im Namen des zuständigen Finanzamtes tun. Dies ist im Prüfungsauftrag auch entsprechend zum Ausdruck zu bringen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 148 Tz 2). Geschieht dies nicht, liegt eine Rechtswidrigkeit vor, die mit Überschreitungen des Prüfungsauftrages vergleichbar ist. Es liegt also eine Rechtsverletzung vor, die allerdings nicht zu einem Beweisverwertungsverbot führt (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 148 Tz 1). Schon daraus ist abzuleiten, dass ein solcher Verfahrensmangel idR als nicht wesentlich zu beurteilen sein wird.
- Sowohl aus der Vorladung vom 5.4.2012 als auch aus dem der Berufung vom 12.9.2013 angeschlossenen Schriftsatz der Großbetriebsprüfung Feldkirch vom 28.12.2006 wird ersichtlich, dass Ausgangspunkt der Ermittlungen ein **komplexer Fall mit international verzweigten Wurzeln** (bestehend aus etlichen "Teilfällen") war bzw ist, wobei die Rolle des Bw in abgabenrechtlicher Hinsicht als auf- bzw abklärungsbedürftig bezeichnet werden kann. Dieser Umstand soll und darf keinesfalls als Einladung zur Geringsschätzung von Formalerfordernissen oder gar zu formal rechtswidrigem Amtshandeln missverstanden werden. Allerdings ist aus dem generellen Fehlen eines Verwertungsverbotes (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 166 Tz 2) zu schließen, dass der Gesetzgeber der inhaltlich richtigen Abgabenerhebung

Vorrang vor (kleinlicher) Beachtung von Formalvorschriften einräumt. Dies gilt selbstverständlich zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen.

- Entgegen der Auffassung des Bw sind "Amtshandlungen" eines in Betriebsräumlichkeiten einbrechenden, sich dabei der Körperverletzung schuldig machenden Organwalters im gegebenen Zusammenhang nicht schlechthin rechtsungültig oder nichtig. Auch berührt eine dergestalt rechtswidrige Handlung des Organwalters nicht die Zuständigkeit der Behörde. Dies stellt aber nur vermeintlich ein Rechtsschutzdefizit dar. Denn es bedeutet im Ergebnis und für den konkreten Fall ja nur, dass die entsprechende Überprüfung der Vorwürfe nicht in einem gesonderten, sich allein mit dieser Frage beschäftigenden Verfahren erfolgt, sondern in dem abschließenden Sachbescheid. Im Verfahren vor dem VwGH kann Befangenheit nur mit Erfolg als Verfahrensmangel geltend gemacht werden, wenn Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit des Bescheides bestehen (VwGH 21.9.1995, 95/07/0083). Auch hieran ist zu erkennen, dass der Gesetzgeber der sachlichen Richtigkeit eines Bescheides höhere Priorität einräumt, und zwar mit Wirksamkeit zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen.
- Zutreffend bringt – wie bereits ausgeführt wurde – der Bw vor, die (sprengelüberschreitend tätige) Großbetriebsprüfung Feldkirch sei keine eigenständige Behörde mit Befehlsgewalt. Sie werde vielmehr als nur organisatorisch selbständige Dienststelle und Hilfsorgan über "Auftrag" eines Finanzamtes tätig (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 49 Tz 4). Vorladungen der Großbetriebsprüfungen haben deshalb, jedenfalls wenn es sich um Vorladungsbescheide handelt (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 91 Tz 1), das zuständige Finanzamt auszuweisen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, §§ 96 Tz 2 und 148 Tz 2). Der Umstand, dass sich Behörden- und Dienststellenstruktur nicht decken, führt gelegentlich zu Abgrenzungs- bzw Zuständigkeitsproblemen. Auch dem Bw unterlief schon der Fehler, Anbringen an die Großbetriebsprüfung anstatt an das Finanzamt zu richten. Wenn einem der Abgelehnten (oder beiden) ein vergleichbares Versehen unterlief, so liegt hierin ein (wohl eher unwesentlicher) Verfahrensmangel, nicht aber ein Grund, der den Anschein persönlicher Voreingenommenheit begründen kann.
- Der Bw hat keinen Grund dargetan, der auf eine persönliche Nahebeziehung der abgelehnten Beamten zum Bw schließen lässt. Ein solcher Grund ist auch für die Berufungsbehörde nicht erkennbar.
- Rechtswidrige Vorgangsweisen – wie insbesondere die Verletzung von Verfahrensvorschriften – begründen im Allgemeinen keine Befangenheit (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 76 Tz 11; *Hengstschläger/Leeb*, AVG § 7 Rz 15; VwGH 11.7.1975, 0315/73).
- Allgemein gilt, dass auch die Strafanzeige einer Partei allein noch keine Befangenheit begründet (VwGH 29.11.2000, 98/09/0204, VwGH 18.3.1992, 90/12/0167; *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 76 Tz 12; OGH 3.11.2005, 15 Os 75/05a, OGH 23.6.2009, 1 Präs 2690-2688/09v). Im konkreten Fall kommt noch hinzu, dass laut Auskunft der Staatsanwaltschaft (E-Mail vom 18.10.2013) die gegen die Abgelehnten erstattete Anzeige (noch) geprüft wird. Nach Überzeugung der Berufungsbehörde vermag jedenfalls eine noch nicht abschließend durch die zuständige Staatsanwaltschaft geprüfte Strafanzeige bei einem objektiven Betrachter keine Zweifel an der Unvoreingenommenheit des/der Angezeigten zu begründen.
- Die Berufungsbehörde hat in der gegenständlichen Berufungsentscheidung ebenso wenig wie das Finanzamt im angefochtenen Zurückweisungsbescheid inhaltlich über die Ablehnungsanträge abgesprochen.
- Ungeachtet des Fehlens eines formellen Ablehnungsrechtes, findet sich im ressortintern geltenden Organisationshandbuch eine Regelung zur Befangenheit, in der das BMF klarstellt, dass die Norm das Ziel verfolgt, unparteiische Entscheidungen sicherzustellen, Missbräuche zu verhindern und jeglichen Anschein von Parteilichkeit zu vermeiden. Das OHB ordnet als eine vom Finanzamt zu beachtende Richtlinie (BMF vom 2.2.2010, BMF-

280000/0015-IV/2/2010) für den Fall, dass ein Abgabepflichtiger Befangenheit eines Organs der Abgabenbehörde geltend macht, zu prüfen an, ob tatsächlich Befangenheitsgründe vorliegen und gegebenenfalls wie vorzugehen ist.

- Die vom Bw in Treffen geführte Lehrmeinung (*Doralt*, RdW 10/2003, 598) und Judikatur (VwGH 10.10.1989, 89/05/0118, VwGH 17.9.1991, 91/05/004; VwGH 25.6.2009, 2007/07/0050) bestätigt, dass ein formelles Ablehnungsrecht nicht besteht und dass schon deshalb über den Ablehnungsantrag grundsätzlich gar nicht (gesondert) und nur ausnahmsweise auf Grund der vom Bw eingebrachten Devolutionsanträge abzusprechen war. Wenn die zitierte Rechtsprechung zudem fordert, dass das Vorbringen von Befangenheitsgründen auf seine Berechtigung zu prüfen ist, so gilt dies nicht gegenständlich, wo allein über eine formalrechtliche Frage zu befinden war, sondern nur in jenen Fällen, in denen in einer Sachentscheidung auch über Ablehnungsanträge abzusprechen ist. Besonders deutlich wird dies im Fall des Erkenntnisses vom 25.6.2009, 2007/07/0050, das getroffen worden ist, nachdem die Zuständigkeit zur Fällung einer Sachentscheidung im Zuge eines Säumnisverfahrens auf den VwGH übergegangen ist. Auch aus dem Erkenntnis vom 17.9.1991, 91/05/0004, geht hervor, dass das Vorbringen von Befangenheitsgründen betreffend einen Sachverständigen auf seine Berechtigung zu prüfen ist, wenn es (gleichzeitig in der Hauptsache) um die Frage geht, ob sachliche Einwendungen gegen ein Bauvorhaben berechtigt sind.
- Im Erkenntnis vom 18.11.1993, 92/16/0155, sprach der VwGH über Gerichtsgebühren ab. Dabei führte das Höchstgericht aus, für das in den §§ 6, 7 und 14 GEG nur bruchstückhaft geregelte Verwaltungsverfahren seien weder die Bestimmungen der BAO noch jene des AVG anzuwenden. Dieses Judikat ist daher schon aus diesem Grund nicht geeignet, den Standpunkt des Bw zu stützen.
- Der Bw übersieht, dass Abgabensachen nicht zu den "civil rights" zählen. Die vom Bw für seinen Standpunkt ins Treffen geführte Bestimmung des Art. 6 MRK vermag daher an obiger Beurteilung nichts zu ändern. Vermerkt wird, dass die Reform des Berufungsverfahrens das Ziel verfolgte, den für "civil rights" maßgeblichen Kriterien **mehr als bisher** zu entsprechen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, §§ 278 Tz 1, 284 Tz 14, 285 Tz 13 und 300 Tz 1).

Zusammenfassend und mit anderen Worten bedeutet dies: Das Abgabenverfahrensrecht sieht (von gegenständlich nicht in Frage kommenden Ausnahmen abgesehen) so wie das allgemeine Verwaltungsverfahrensrecht **nicht** (generell) vor, dass in einem **gesonderten** Verfahren über allfällige Anträge betreffend die Ablehnung von Organen wegen Befangenheit abzusprechen ist. Die Prüfung solcher Fragen erfolgt, offensichtlich um eine Verfahrenszersplitterung zu vermeiden und eine zusammenhängende Gesamtschau - mit Vorrang für die inhaltlich-sachliche Seite - sicherzustellen, in der Sachentscheidung bzw im "Hauptverfahren".

Feldkirch, am 21. Oktober 2013