

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
ABTEILUNG IV/5

GZ. 05 0102/2-IV/5/97/25)

DVR: 0000078
 Himmelfortgasse 4-8
 Postfach 2
 A-1015 Wien
 Telefax: 5139861

Sachbearbeiter:
 Dr. Ritz
 Telefon:
 51433 / 2776 DW

An den
 Präsidenten des Nationalrates
 Parlament

- 25 fach -

Gesetzentwurf	
Zl.	57 - GE/1997
Datum	31.7.1997
Verteilt	1/8/97

Sofort

Dr. Klausgraber

Das Bundesministerium für Finanzen beehrt sich, den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem die Bundesabgabenordnung geändert wird, samt Erläuterungen zur gefälligen Kenntnisnahme mit dem Bemerken zu übersenden, daß der Entwurf den gesetzlichen Interessensvertretungen zur gutächtlichen Äußerung bis 25. August 1997 übermittelt wurde.

Gleichzeitig wurden die gesetzlichen Interessensvertretungen gebeten, je 22 Abzüge ihrer Stellungnahme dem Präsidenten des Nationalrates zuzuleiten.

18. Juli 1997

Für den Bundesminister:

Dr. Nolz

Für die Richtigkeit
 der Ausfertigung:

[Handwritten signature]

Bundesgesetz, mit dem die Bundesabgabenordnung geändert wird (BAO-Nov. 1997)

Der Nationalrat hat beschlossen:

Die Bundesabgabenordnung, BGBl Nr 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl I Nr 70/1997, wird wie folgt geändert:

1. § 55 Abs 3 lautet:

"(3) Unterhält eine natürliche Person als Einzelunternehmer nur einen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), bei Einkünften aus selbständiger Arbeit jedoch nur bei von einer Betriebsstätte des Unternehmers aus vorwiegend ausgeübter Berufstätigkeit, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der natürlichen Person, entsprechend der Art des Betriebes, nach § 54 Abs 1. Dies gilt sinngemäß, wenn eine natürliche Person als Einzelunternehmer mehrere derartige Betriebe unterhält und es sich bei allen auf Grund des § 54 Abs 1 in Betracht kommenden Finanzämtern um dasselbe Finanzamt handelt."

2. § 55 Abs 4 zweiter Satz lautet:

"Dies gilt nicht, wenn sich die örtliche Zuständigkeit nach Abs 3 richtet."

3. Nach § 116 wird folgender § 116a eingefügt:

"§ 116a. Liegt eine in Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in allgemeinen Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden, soweit diese Änderung Folge von Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder von allgemeinen Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen ist."

4. § 132 Abs 1 lautet:

"(1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch solange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher, die Aufzeichnungen und die Belege vom Schluß des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden ist, und für die Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen."

5. Nach § 200 wird folgender § 200a eingefügt:

"§ 200a. (1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festsetzen, solange die Abgabe nicht Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung gewesen ist. Hat für eine Abgabe eine Veranlagung zu erfolgen, so stehen nur für den gesamten Veranlagungszeitraum vorgenommene abgabenbehördliche Prüfungen der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung entgegen.

(2) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheide nur bis zum Erlöschen des Vorbehaltes ändern oder aufheben, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag zugrunde liegt. Die Möglichkeit der Änderung oder Aufhebung von Bescheiden auf Grund anderer Bestimmungen bleibt unberührt.

(3) Der Vorbehalt kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufgehoben werden. Er ist nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung für Abgaben, die Gegenstand der Prüfung gewesen sind, aufzuheben. Wird der Vorbehalt aufgehoben, so gelten die §§ 251 und 274 sinngemäß.

(4) Der Vorbehalt erlischt mit Aufhebung (Abs 3) oder mit Eintritt der Verjährung (§§ 207 bis 209), jedenfalls aber sieben Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch (§ 4) entstanden ist.

(5) Die Abs 1 bis 4 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, daß eine Veranlagung unterbleibt.

(6) Die Abs 1 bis 3 gelten sinngemäß für Feststellungsbescheide gemäß den §§ 92 Abs 1 lit b und 188. Bei derartigen Bescheiden erlischt der Vorbehalt mit Aufhebung (Abs 3) oder sieben Jahre nach Ablauf des Zeitraumes, für den die Feststellung vorzunehmen ist."

6. § 207 Abs 2 erster und zweiter Satz lautet:

"Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern und bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre."

7. Im § 207 Abs 4 entfallen die Worte "und Beiträgen".

8. § 208 Abs 2 letzter Satz entfällt.

9. § 213 Abs 3 vorletzter Satz entfällt.

10. § 221 Abs 2 lautet:

"(2) Von der Festsetzung eines Säumniszuschlages ist abzusehen, wenn die hierfür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000 S nicht erreicht. Bei gleichartigen, vom abgabenrechtlich Haftungspflichtigen selbst zu berechnenden und zum selben Fälligkeitstag zu entrichtenden Abgaben ist für die Anwendung des ersten Satzes die Summe der Bemessungsgrundlagen dieser Abgaben maßgebend, soweit die Gebarung dieser Abgaben nicht getrennt voneinander zu verbuchen ist."

11. Im § 260 Abs 2 werden nach dem Wort "obliegt" ein Beistrich und die Wortfolge "wenn dies in der Berufung, in der Beitrittserklärung (§ 258) oder in einem Antrag gem § 276 Abs 1 beantragt wurde," eingefügt.

12. § 262 lautet:

"262. (1) Die Geschäftsverteilung hinsichtlich der Erledigung jener Berufungen, deren Entscheidung mangels Antrages gemäß § 260 Abs 2 nicht dem Berufungssenat obliegt, ist

vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion zu bestimmen und durch Anschlag an der Amtstafel zu veröffentlichen.

(2) (Verfassungsbestimmung) Die nach der Geschäftsverteilung gemäß Abs 1 zur Erledigung von Berufungen zuständigen Organwalter sind hiebei in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden."

13. *Im § 276 Abs 2 erster Satz wird nach dem Wort "darf" die Wortfolge "- außer wenn sie dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt -" eingefügt.*

14. *Im § 292 wird nach dem Wort "Berufungssenates" die Wortfolge "oder eines Organwalters gemäß § 262 Abs 2" eingefügt.*

15. *Im § 299 Abs 3 wird nach dem Wort "Berufungssenates" die Wortfolge "oder eines Organwalters gemäß § 262 Abs 2" eingefügt.*

16. *§ 305 lautet:*

"§ 305. (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit auf Grund eines Antrages gemäß § 311 Abs 2 oder 3 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

(2) Wenn die örtliche Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu."

17. *§ 307 Abs 2 entfällt.*

18. *Dem § 323 werden folgende Abs 5 bis 8 angefügt:*

"(5) § 55 Abs 3 und 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 tritt mit 1. Dezember 1997 in Kraft. Verfügungen gemäß § 71 Abs 1, die § 55 Abs 3 und 4 in der Fassung dieses Bundesgesetzes entgegenstehen, verlieren insoweit mit dessen Inkrafttreten ihre Wirkung. Solange die Verständigung des Abgabepflichtigen vom Übergang der örtlichen Zuständigkeit als Folge der Änderung des § 55 durch dieses Bundesgesetz nicht ergangen

ist, können Anbringen auch noch bei der vor Inkrafttreten der Änderung des § 55 durch dieses Bundesgesetz zuständig gewesenen Abgabenbehörde eingebracht werden.

(6) § 187 ist auf Einkünfte, die in einem nach dem 31. Dezember 1996 endenden Wirtschaftsjahr (§ 2 Abs 5 und 6 EStG 1988) erzielt werden, nicht mehr anzuwenden. Bei Prüfung der Voraussetzungen für die Anwendung des § 187 ist die Neufassung des § 55 durch Bundesgesetz BGBl I Nr .../1997 unbeachtlich.

(7) § 200a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 ist erstmalig für Bescheide betreffend im Jahr 1997 entstandene Abgabenansprüche, bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gemäß § 20 Abs 3 UStG 1994 erstmalig für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden.

(8) § 260 Abs 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 ist für Entscheidungen über Berufungen gegen Bescheide, die nach dem 31. Dezember 1997 wirksam geworden sind, anzuwenden."

19. Im § 324 wird die Wortfolge "229, 233 und 234" durch die Wortfolge "229 und 233" ersetzt.

VORBLATT

Probleme

Personalkürzungen in der Finanzverwaltung,
Verfahrensrechtliche Hindernisse bei der Realisierung von Betriebsprüfungsergebnissen

Ziele

Minderung der Auswirkungen der Personalkürzungen,
Steigerung der Effizienz der Finanzverwaltung

Lösungen

Vorbehaltsveranlagung (§ 200a) zur Erweiterung der Möglichkeiten zur Änderung
(Aufhebung) von Bescheiden;
weitere insbesondere Wegfall der gesonderten Feststellung (§ 187) und Änderungen der
örtlichen Zuständigkeiten (vor allem für die Erhebung der Einkommensteuer) und der
sachlichen Zuständigkeit der Berufungssenate

Kosten

Steigerung der Effizienz der Finanzverwaltung nicht quantifizierbar, zumal ihr Ausmaß
entscheidend vom Verhalten der Partei (zB Zahl der Anträge auf Entscheidung durch den
Berufungssenat gemäß § 260 Abs 2 sowie der Anträge auf Änderung unter dem Vorbehalt
der Nachprüfung erlassener Bescheide (§ 200a Abs 2) abhängig sein wird.

ERLÄUTERUNGEN

Allgemeiner Teil

Die Änderungen der BAO dienen vornehmlich dem Ziel der Minderung des Verwaltungsaufwandes. Diesem Ziel kommt - abgesehen von verfassungsrechtlichen Überlegungen, nämlich wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl zB Art 126b Abs 5 B-VG) - vor allem auch wegen der Personalkürzungen in der Finanzverwaltung erhöhte Bedeutung zu.

Die "Vorbehaltsveranlagung" (§ 200a) geht insbesondere auf Empfehlungen des Rechnungshofes zurück. Sie soll primär der Steigerung der Effizienz der Betriebsprüfung (und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) dienen.

Der Wegfall der gesonderten Feststellung betrieblicher Einkünfte (§ 187) sowie die Änderungen der örtlichen Zuständigkeit für die Erhebung der Einkommensteuer führen zur Senkung von Aktenzahlen und (insbesondere wegen des Wegfalles von Abgabekonten) zur Minderung des Einhebungsaufwandes.

Der Entlastung der Rechtsmittelbehörden (und damit auch der Beschleunigung von Berufungsverfahren) dienen die Änderungen in den §§ 260, 276 und 305.

Letztlich dient die Aufhebung nicht notwendiger (unanwendbarer bzw für die Abgabenerhebungspraxis unbedeutender) Bestimmungen (zB § 213 Abs 3 vorletzter Satz) dem Grundsatz der Sparsamkeit.

Besonderer Teil

Zu Z 1, 2 und 15 (§ 55 Abs 3 und 4 sowie § 323 Abs 5 und 6):

Der Wegfall der gesonderten Feststellung von Einkünften (er betrifft ca. 11.000 Feststellungsakte) erfolgt, um den damit verbundenen Verwaltungsaufwand einzusparen. Dies bedingt auch Änderungen bei der örtlichen Zuständigkeit vor allem für die Erhebung der Einkommensteuer. Insbesondere um auf die Vorteile der gesonderten Feststellungen, nämlich auf die Möglichkeit, "den Erfordernissen einer zweckmäßigen und möglichst auf die Kenntnisse der örtlichen Verhältnisse Bedacht nehmenden Organisation der Verwaltung Rechnung zu tragen" (Stoll, BAO-Kommentar, 1975), nicht gänzlich zu verzichten, wird die Einkommensteuerzuständigkeit auf das bisher für die Gewinnfeststellung (§ 187) zuständige Finanzamt übertragen. Eine solche Zuständigkeitsänderung ist allerdings nur möglich, wenn lediglich ein Finanzamt für solche Feststellungen zuständig war. Ansonsten bleibt es bei der grundsätzlichen Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamtes für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen.

Ist das bisher für die Gewinnfeststellung (§ 187) zuständig gewesene Finanzamt auch für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig, so hat künftig die Verbuchung der Gebahrung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer (dem § 213 Abs 1 zufolge) auf einem Abgabekonto zu erfolgen, wodurch (insbesondere durch den Wegfall eines Abgabekontos) der mit der Einhebung dieser Abgaben verbundene Verwaltungsaufwand geringer wird.

Die Sonderregelung im § 323 Abs 6 zweiter Satz ist erforderlich, weil die Gewinnfeststellung (§ 187) nur zu erfolgen hat, wenn im Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem für die Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt (§ 54 Abs 1) nicht auch die Einkommensteuererhebung obliegt. Die Sonderregelung soll gewährleisten, daß für die Zeit vor Beendigung des zeitlichen Anwendungsbereiches des § 187 - wie bisher - Gewinnfeststellungsbescheide (etwa für 1996) erlassen, abgeändert oder aufgehoben werden dürfen; dies unabhängig davon, ob die Maßnahme vor oder nach Inkrafttreten der Änderung der örtlichen Zuständigkeit des § 55 gesetzt wird.

Zu Z 3 und 14 (§ 116a und § 307 Abs 2):

Auch wenn die Rechtsprechung der Höchstgerichte und allgemeine Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) keine (allgemeinen) Rechtsquellen sind, erscheint doch das Vertrauen der Partei auf die Richtigkeit dort vertretener Rechtsansichten grundsätzlich

schützenswert. Dieses Werturteil gilt nicht nur für den Fall der Wiederaufnahme des Verfahrens. Ein derartiger Vertrauensschutz erscheint vor allem auch im Zusammenhang mit der Möglichkeit, die Rechtskraft von Bescheiden durch Vorbehaltsveranlagung (§ 200a) de facto zu "hemmen", geboten.

§ 116a weicht vom vergleichbaren § 307 Abs 2 (bzw der diebezüglichen Auslegung durch den VwGH) mehrfach ab. § 116a soll zB das Vertrauen in allgemeine Erlässe des BMF auch dann schützen, wenn die dort vertretene Rechtsansicht sich im Lichte späterer Judikatur als unzutreffend erweist.

Allgemeine Erlässe des BMF sind vor allem "Richtlinien" (zB Einkommensteuerrichtlinien 1984, Gewinnermittlungsrichtlinien 1989, Lohnsteuerrichtlinien 1992, Richtlinien für die Abgabeneinhebung) und "Durchführungserlässe" (zB zum Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a UStG 1994); dies unabhängig davon, ob sie im AÖF verlautbart sind, und davon, ob sie den Hinweis enthalten, daß aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können.

Keine allgemeinen Erlässe sind Einzelerledigungen (Anfragebeantwortungen uä) des BMF. Solche Erledigungen teilen lediglich - auf in der Anfrage dargestellte Umstände des Einzelfalles ausdrücklich oder zumindest schlüssig beziehend - dem Einschreiter Rechtsansichten des BMF mit. Auch durch Publikation in Fachzeitschriften werden Einzelerledigungen nicht zu allgemeinen Erlässen.

§ 116a schützt das Vertrauen der Partei in Rechtsauslegungen der Höchstgerichte unabhängig davon, ob beispielsweise der Bescheid in der Begründung auf die Judikatur hinweist. Entscheidend ist, ob die dem erstmals zB über die Abgabe absprechenden Bescheid zugrundegelegte Rechtsansicht im Ergebnis mit der (vor seiner Erlassung ergangenen) Rechtsprechung übereinstimmt; dies unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde diese Judikatur kennen. Dies gilt auch für in allgemeinen Erlässen des BMF vertretene Rechtsauslegungen (unabhängig davon, ob diese Auslegung sich auf Rechtsprechung stützt oder etwa ob sie ihr widerspricht).

§ 116a ändert nichts am Grundsatz von Treu und Glauben im Zusammenhang mit (sich als unrichtig erweisenden) im Einzelfall erteilten Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde (idR erster Instanz).

Zu Z 4 (§ 132 Abs 1):

Derzeit ist im § 132 keine Pflicht zur Aufbewahrung, sondern nur ein "Soll" vorgesehen. Daher ist die vorsätzliche Nichtaufbewahrung nicht als Finanzordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 lit c oder d FinStrG) ahndbar. Dies erscheint nicht gerechtfertigt, zumal Vollkaufleute die Pflicht zur Aufbewahrung nach § 212 HGB trifft, die nach § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ist.

Die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist im Interesse von Abgabeverfahren erfolgt nach dem Vorbild des § 212 HGB. Sie soll zB verhindern, daß ein Abgabepflichtiger während einer abgabenbehördlichen Prüfung oder eines Berufungsverfahrens, in dem die Ordnungsmäßigkeit der Bücher (Aufzeichnungen) strittig ist, die betreffenden Beweismittel vernichtet, in der Hoffnung, damit eine dem tatsächlichen Geschehen entsprechende Abgabenvorschreibung zu verhindern oder zumindest zu erschweren. Sollte der Partei zweifelhaft scheinen, ob bzw für welche Unterlagen bzw für welchen Zeitraum sich die Aufbewahrungsfrist verlängert, so ist hierüber auf seinen Antrag ein Feststellungsbescheid (§ 92 Abs 1 lit c) als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung zu erlassen.

Der Beginn der Aufbewahrungsfrist für Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen ist derzeit - als Folge des Fehlens einer entsprechenden Bestimmung - strittig (vgl zB Doralt, ÖStZ 1977, 111; Stoll, BAO-Kommentar, 1490). Eine diesbezügliche Regelung ist daher zweckmäßig.

Zu Z 5 und Z 18 (§ 200a und § 323 Abs 7):

§ 200a soll - in Anlehnung an § 164 (deutsche) Abgabenordnung 1977 - der Durchsetzung des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch in jenen Fällen dienen, in denen die derzeitigen verfahrensrechtlichen Handhaben zur Abänderung oder Aufhebung vor allem von Abgabenbescheiden und Einkünfte feststellenden Bescheiden gemäß § 188 nicht ausreichen.

Die "Vorbehaltsveranlagung" (§ 200a) geht auf mehrfache Empfehlungen des Rechnungshofes und auf vielfach geäußerte Wünsche der Finanzämter (insbesondere der Betriebsprüfung; vgl zB Rychly/Wakounig, ÖStZ 1992, 277) zurück. Sie soll vor allem der Betriebsprüfung Arbeit ersparen (nämlich insbesondere das Suchen von Wiederaufnahmsgründen, die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe im Betriebsprüfungsbericht sowie die Begründung des Ermessens bei Unverhältnismäßigkeit der abgabenrechtlichen Auswirkungen

insgesamt im Verhältnis zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe) sowie die Realisierung von Prüfungsergebnissen auch dann ermöglichen, wenn die derzeitigen Verfahrenstitel dies nicht gestatten. § 200a soll daher primär der Steigerung der Effizienz der Betriebsprüfung (und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) dienen.

Ob ein Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergeht, liegt im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde. Der Ausspruch über den Vorbehalt hat im Spruch des Bescheides zu erfolgen. Er wird im allgemeinen zulässig sein, wenn die Abgabe noch nicht Gegenstand einer diesbezüglichen abgabenbehördlichen Prüfung war.

Der Vorbehalt ist unabhängig davon zulässig, ob der Bescheid von Amts wegen erlassen wird. Er ist weiters unabhängig davon zulässig, ob der Bescheid von einem ihm zugrundeliegenden Anbringen (zB Einkommensteuererklärung) abweicht.

Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Bescheide können von Amts wegen jederzeit geändert oder aufgehoben werden. Diese Änderung (Aufhebung) liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung wird in der Regel dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sein, doch werden insbesondere sich bloß geringfügig auswirkende Änderungen im allgemeinen nicht zu erfolgen haben. Weiters ist beispielsweise der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten.

Die Möglichkeit der Änderung (Aufhebung) von unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheiden gemäß § 200a Abs 2 läßt die übrigen verfahrensrechtlichen Handhaben zur Bescheidabänderung (-aufhebung) grundsätzlich unberührt. Dies gilt sowohl für die Zeit vor als auch für jene nach dem Erlöschen des Vorbehalts.

Die Partei hat das Recht, gegebenenfalls auch wiederholt, eine Änderung oder die Aufhebung des unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheides zu beantragen. Auch diesfalls liegt die Änderung (Aufhebung) des Bescheides im Ermessen.

Anträge auf Änderung gemäß § 200a Abs 2 können sich etwa auf sich zu Gunsten der Partei auswirkende Änderungen der Rechtsauslegung (zB als Folge von Judikaturänderungen) oder auf für die Abgabenerhebung bedeutsame bisher nicht geltend gemachte Tatsachen stützen.

Der genannte Antrag der Partei unterliegt der Entscheidungspflicht (§ 311 Abs 1), ist devolvierbar (§ 311 Abs 2, Sechsmonatsfrist maßgebend) und einer Säumnisbeschwerde (Art 132 B-VG, § 27 VwGG) zugänglich. Als Anbringen zur Geltendmachung von Rechten (iSd § 85 Abs 1) wird der Antrag im Regelfall schriftlich einzubringen sein.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid gemäß § 200a Abs 2 geändert, so gilt dem § 274 zufolge die gegen den geänderten Bescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den ändernden Bescheid gerichtet.

Ebenso wie bei Endgültigerklärung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 Abs 2 hat die Aufhebung des Vorbehalts durch Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz die Wirkung einer neuerlichen Erlassung des Abgaben-, Nichtveranlagungs-, Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheides. Dieser Bescheid ist nach § 251 in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar.

Wird der Vorbehalt nicht bescheidmäßig aufgehoben, was zwingend nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung zu geschehen hat, so verliert er (bei Abgabefestsetzungen) jedenfalls mit Ablauf des siebenten Jahres nach Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabenanspruches bzw mit dem früheren Ablauf der maßgebenden Verjährungsfrist seine Wirksamkeit.

"Lediglich" auf § 92 Abs 1 lit b gestützte (als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung oder im öffentlichen Interesse ergehende) Feststellungsbescheide sind etwa ein gleichzeitig mit dem Einkommen (Körperschaft)steuerbescheid erlassener Bescheid über die Vortragsfähigkeit eines Verlustes. Als weiteres Beispiel sei erwähnt, daß bei "Beteiligungsliebhabelei" ein an den Beteiligten (und die Gesellschaft) gerichteter Bescheid ergeht, wonach das Ergebnis (idR der Verlust) des Beteiligten nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzubeziehen ist.

Zu Z 6 und 7 (§ 207):

Die Verkürzung der Bemessungsverjährungsfrist für die Gebühren nach § 14 GebG erfolgt aus verwaltungsökonomischen Überlegungen und im Interesse einer Harmonisierung mit der Frist des § 241 Abs 3 BAO.

Der Wegfall des Wortes "Beiträgen" erfolgt, weil Beiträge Abgaben im Sinn des § 3 sind; daher ist seine Erwähnung im § 207 entbehrlich.

Zu Z 8 (§ 208 Abs 2):

Die Sonderregelung des letzten Satzes des § 208 Abs 2 für den Beginn der Bemessungsverjährung hat keine ins Gewicht fallende praktische Bedeutung. Nach § 20 Abs 1 UStG 1994 setzt ein abweichendes Wirtschaftsjahr ua voraus, daß der Unternehmer dieses Wirtschaftsjahr in einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt wählt. Die betreffenden Unternehmer sind somit dem Finanzamt bekannt (und steuerlich erfaßt). Daher reicht eine den gesamten Veranlagungszeitraum betreffende Unterbrechungshandlung (§ 209 Abs 1), wie beispielsweise die Zusendung der Umsatzsteuererklärung, um ein unterschiedliches Ende bei der Verjährung (§ 207) zu verhindern.

Zu Z 9 (§ 213 Abs 3):

Der Entfall des vorletzten Satzes des § 213 Abs 3 erfolgt, weil diese Bestimmung keinen Anwendungsbereich mehr hat.

Zu Z 10 (§ 221 Abs 2):

Bei vom Haftungspflichtigen selbst zu berechnenden und zu entrichtenden Abgaben (zB Lohnsteuer) bezieht sich die für die Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen maßgebliche Grenze von 10.000 S nach derzeitiger Rechtslage auf die einzelne Abgabe (daher zB auf die Lohnsteuer je Fälligkeitstermin und je Arbeitnehmer). Dies gefährdet die generalpräventive Wirkung des Säumniszuschlags und ist überdies in Teilbereichen ADV-unterstützt kaum vollziehbar. Diese beiden Nachteile vermeidet eine Regelung des Inhaltes, daß sich bei solchen Abgaben die Bagatellgrenze von 10.000 S auf die gleichzeitig fälligen gleichartigen Abgaben (Summe der Bemessungsgrundlagen) bezieht.

Zu Z 11, 14, 15 und 18 (§ 260 Abs 2, § 292, § 299 Abs 3 und § 323 Abs 8):

Im Interesse der Entlastung der Berufungsbehörden und damit der Beschleunigung von Berufungsverfahren wird (eine Anregung des Rechnungshofes aufgreifend) ein Berufungssenat nur mehr dann zur Berufungserledigung zuständig sein, wenn die Partei dies beantragt. Ein solcher Antrag wäre beispielsweise nicht zielführend, wenn die Berufung lediglich die Verfassungswidrigkeit einer Norm geltend macht. Diesfalls führt die Befassung des Senats zu Verzögerungen, die unter Umständen den Berufungswerber um die "Anlaßfall-

wirkung" bringen. Die Befristung des Antrags auf Entscheidung durch den Senat erfolgt in Anlehnung an den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung (§ 284 Abs 1 zweiter Satz).

Die Änderung in den §§ 262, 292 und 299 sind Begleitmaßnahmen zur Änderung der Senatszuständigkeit. In Fällen, in denen nur deshalb der Berufungssenat unzuständig ist, weil kein diesbezüglicher Antrag der Partei gestellt wurde, ist der monokratisch tätige Organwalter nicht weisungsgebunden. Seine Entscheidung ist - ebenso wie Senatsentscheidungen - mit Präsidentenbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anfechtbar.

Die Geschäftsverteilung kann insbesondere nach Abgabarten und/oder nach territorialen Gesichtspunkten erfolgen. Zu berücksichtigen ist hierbei die Personalsituation jeder Finanzlandesdirektion; primär von diesen Gelegenheiten hängt ab, ob die Weisungsfreiheit etwa auf der Ebene von Abteilungsleitern oder von Sachbearbeitern dem Präsidenten zweckmäßig erscheint. Diesbezügliche Vorgaben des Gesetzgebers sind unzweckmäßig, weil hiedurch die Berücksichtigung unterschiedlicher Größen der Finanzlandesdirektionen und unterschiedlicher personeller Verhältnisse verhindert würde.

Zu Z 13 (§ 276 Abs 2):

Dem Normzweck des § 276 Abs 2 (Beschleunigung des Berufungsverfahrens, Verwaltungsökonomie) entspricht die Zulassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung zwecks vollinhaltlicher Stattgabe des Berufungsbegehrens, auch ohne vorher die Zustimmung der Partei einholen zu müssen. Dies dient dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie, ohne berechnete Rechtsschutzinteressen des Berufungswerbers zu verletzen.

Die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung liegt - wie bisher - im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde. Sollte die Stattgabe der Berufung die Interessen einer anderen Partei (etwa eines anderen Beteiligten bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften zB bei Änderung der Gewinnverteilung zu Gunsten des Berufungswerbers, jedoch zu Lasten des anderen Beteiligten) verletzen, so wird die Wahrscheinlichkeit eines Vorlageantrages (§ 276 Abs 1 zweiter Satz) dieses Beteiligten bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein.

Zu Z 16 (§ 305):

Aus verwaltungsökonomischen Gründen ist es zweckmäßig, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz (und nicht die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Fall einer Berufungsent-

scheidung) für die Bewilligung bzw Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens (und dem § 307 Abs 1 zufolge auch für die neue Sachentscheidung) sachlich zuständig ist.

Zu Z 19 (§ 324):

Die Erwähnung des § 234 in der Vollzugsklausel ist entbehrlich, weil § 234 mit BGBl Nr 797/1996 aufgehoben wurde.

Bundesgesetz, mit dem die Bundesabgabenordnung geändert wird (BAO-Nov. 1997)

Der Nationalrat hat beschlossen:

Die Bundesabgabenordnung, BGBl Nr 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl I Nr 70/1997, wird wie folgt geändert:

1. § 55 Abs 3 lautet:

"(3) Unterhält eine natürliche Person als Einzelunternehmer nur einen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), bei Einkünften aus selbständiger Arbeit jedoch nur bei von einer Betriebsstätte des Unternehmers aus vorwiegend ausgeübter Berufstätigkeit, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der natürlichen Person, entsprechend der Art des Betriebes, nach § 54 Abs 1. Dies gilt sinngemäß, wenn eine natürliche Person als Einzelunternehmer mehrere derartige Betriebe unterhält und es sich bei allen auf Grund des § 54 Abs 1 in Betracht kommenden Finanzämtern um dasselbe Finanzamt handelt."

2. § 55 Abs 4 zweiter Satz lautet:

"Dies gilt nicht, wenn sich die örtliche Zuständigkeit nach Abs 3 richtet."

3. Nach § 116 wird folgender § 116a eingefügt:

"§ 116a. Liegt eine in Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in allgemeinen Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden, soweit diese Änderung Folge von Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder von allgemeinen Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen ist."

4. § 132 Abs 1 lautet:

"(1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch solange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher, die Aufzeichnungen und die Belege vom Schluß des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden ist, und für die Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen."

5. Nach § 200 wird folgender § 200a eingefügt:

"§ 200a. (1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festsetzen, solange die Abgabe nicht Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung gewesen ist. Hat für eine Abgabe eine Veranlagung zu erfolgen, so stehen nur für den gesamten Veranlagungszeitraum vorgenommene abgabenbehördliche Prüfungen der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung entgegen.

(2) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheide nur bis zum Erlöschen des Vorbehaltes ändern oder aufheben, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag zugrunde liegt. Die Möglichkeit der Änderung oder Aufhebung von Bescheiden auf Grund anderer Bestimmungen bleibt unberührt.

(3) Der Vorbehalt kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufgehoben werden. Er ist nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung für Abgaben, die Gegenstand der Prüfung gewesen sind, aufzuheben. Wird der Vorbehalt aufgehoben, so gelten die §§ 251 und 274 sinngemäß.

(4) Der Vorbehalt erlischt mit Aufhebung (Abs 3) oder mit Eintritt der Verjährung (§§ 207 bis 209), jedenfalls aber sieben Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch (§ 4) entstanden ist.

(5) Die Abs 1 bis 4 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, daß eine Veranlagung unterbleibt.

(6) Die Abs 1 bis 3 gelten sinngemäß für Feststellungsbescheide gemäß den §§ 92 Abs 1 lit b und 188. Bei derartigen Bescheiden erlischt der Vorbehalt mit Aufhebung (Abs 3) oder sieben Jahre nach Ablauf des Zeitraumes, für den die Feststellung vorzunehmen ist."

6. § 207 Abs 2 erster und zweiter Satz lautet:

"Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern und bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre."

7. Im § 207 Abs 4 entfallen die Worte "und Beiträgen".

8. § 208 Abs 2 letzter Satz entfällt.

9. § 213 Abs 3 vorletzter Satz entfällt.

10. § 221 Abs 2 lautet:

"(2) Von der Festsetzung eines Säumniszuschlages ist abzusehen, wenn die hierfür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000 S nicht erreicht. Bei gleichartigen, vom abgabenrechtlich Haftungspflichtigen selbst zu berechnenden und zum selben Fälligkeitstag zu entrichtenden Abgaben ist für die Anwendung des ersten Satzes die Summe der Bemessungsgrundlagen dieser Abgaben maßgebend, soweit die Gebarung dieser Abgaben nicht getrennt voneinander zu verbuchen ist."

11. Im § 260 Abs 2 werden nach dem Wort "obliegt" ein Beistrich und die Wortfolge "wenn dies in der Berufung, in der Beitrittserklärung (§ 258) oder in einem Antrag gem § 276 Abs 1 beantragt wurde," eingefügt.

12. § 262 lautet:

"262. (1) Die Geschäftsverteilung hinsichtlich der Erledigung jener Berufungen, deren Entscheidung mangels Antrages gemäß § 260 Abs 2 nicht dem Berufungssenat obliegt, ist

vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion zu bestimmen und durch Anschlag an der Amtstafel zu veröffentlichen.

(2) (Verfassungsbestimmung) Die nach der Geschäftsverteilung gemäß Abs 1 zur Erledigung von Berufungen zuständigen Organwalter sind hiebei in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden."

13. *Im § 276 Abs 2 erster Satz wird nach dem Wort "darf" die Wortfolge "- außer wenn sie dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt -" eingefügt.*

14. *Im § 292 wird nach dem Wort "Berufungssenates" die Wortfolge "oder eines Organwalters gemäß § 262 Abs 2" eingefügt.*

15. *Im § 299 Abs 3 wird nach dem Wort "Berufungssenates" die Wortfolge "oder eines Organwalters gemäß § 262 Abs 2" eingefügt.*

16. *§ 305 lautet:*

"§ 305. (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit auf Grund eines Antrages gemäß § 311 Abs 2 oder 3 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

(2) Wenn die örtliche Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu."

17. *§ 307 Abs 2 entfällt.*

18. *Dem § 323 werden folgende Abs 5 bis 8 angefügt:*

"(5) § 55 Abs 3 und 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 tritt mit 1. Dezember 1997 in Kraft. Verfügungen gemäß § 71 Abs 1, die § 55 Abs 3 und 4 in der Fassung dieses Bundesgesetzes entgegenstehen, verlieren insoweit mit dessen Inkrafttreten ihre Wirkung. Solange die Verständigung des Abgabepflichtigen vom Übergang der örtlichen Zuständigkeit als Folge der Änderung des § 55 durch dieses Bundesgesetz nicht ergangen

ist, können Anbringen auch noch bei der vor Inkrafttreten der Änderung des § 55 durch dieses Bundesgesetz zuständig gewesenen Abgabenbehörde eingebracht werden.

(6) § 187 ist auf Einkünfte, die in einem nach dem 31. Dezember 1996 endenden Wirtschaftsjahr (§ 2 Abs 5 und 6 EStG 1988) erzielt werden, nicht mehr anzuwenden. Bei Prüfung der Voraussetzungen für die Anwendung des § 187 ist die Neufassung des § 55 durch Bundesgesetz BGBl I Nr .../1997 unbeachtlich.

(7) § 200a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 ist erstmalig für Bescheide betreffend im Jahr 1997 entstandene Abgabenansprüche, bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gemäß § 20 Abs 3 UStG 1994 erstmalig für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden.

(8) § 260 Abs 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr .../1997 ist für Entscheidungen über Berufungen gegen Bescheide, die nach dem 31. Dezember 1997 wirksam geworden sind, anzuwenden."

19. *Im § 324* wird die Wortfolge "229, 233 und 234" durch die Wortfolge "229 und 233" ersetzt.

VORBLATT

Probleme

Personalkürzungen in der Finanzverwaltung,
Verfahrensrechtliche Hindernisse bei der Realisierung von Betriebsprüfungsergebnissen

Ziele

Minderung der Auswirkungen der Personalkürzungen,
Steigerung der Effizienz der Finanzverwaltung

Lösungen

Vorbehaltsveranlagung (§ 200a) zur Erweiterung der Möglichkeiten zur Änderung
(Aufhebung) von Bescheiden;
weitere insbesondere Wegfall der gesonderten Feststellung (§ 187) und Änderungen der
örtlichen Zuständigkeiten (vor allem für die Erhebung der Einkommensteuer) und der
sachlichen Zuständigkeit der Berufungssenate

Kosten

Steigerung der Effizienz der Finanzverwaltung nicht quantifizierbar, zumal ihr Ausmaß
entscheidend vom Verhalten der Partei (zB Zahl der Anträge auf Entscheidung durch den
Berufungssenat gemäß § 260 Abs 2 sowie der Anträge auf Änderung unter dem Vorbehalt
der Nachprüfung erlassener Bescheide (§ 200a Abs 2) abhängig sein wird.

ERLÄUTERUNGEN

Allgemeiner Teil

Die Änderungen der BAO dienen vornehmlich dem Ziel der Minderung des Verwaltungsaufwandes. Diesem Ziel kommt - abgesehen von verfassungsrechtlichen Überlegungen, nämlich wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl zB Art 126b Abs 5 B-VG) - vor allem auch wegen der Personalkürzungen in der Finanzverwaltung erhöhte Bedeutung zu.

Die "Vorbehaltsveranlagung" (§ 200a) geht insbesondere auf Empfehlungen des Rechnungshofes zurück. Sie soll primär der Steigerung der Effizienz der Betriebsprüfung (und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) dienen.

Der Wegfall der gesonderten Feststellung betrieblicher Einkünfte (§ 187) sowie die Änderungen der örtlichen Zuständigkeit für die Erhebung der Einkommensteuer führen zur Senkung von Aktenzahlen und (insbesondere wegen des Wegfalles von Abgabekonten) zur Minderung des Einhebungsaufwandes.

Der Entlastung der Rechtsmittelbehörden (und damit auch der Beschleunigung von Berufungsverfahren) dienen die Änderungen in den §§ 260, 276 und 305.

Letztlich dient die Aufhebung nicht notwendiger (unanwendbarer bzw für die Abgabenerhebungspraxis unbedeutender) Bestimmungen (zB § 213 Abs 3 vorletzter Satz) dem Grundsatz der Sparsamkeit.

Besonderer Teil

Zu Z 1, 2 und 15 (§ 55 Abs 3 und 4 sowie § 323 Abs 5 und 6):

Der Wegfall der gesonderten Feststellung von Einkünften (er betrifft ca. 11.000 Feststellungsakte) erfolgt, um den damit verbundenen Verwaltungsaufwand einzusparen. Dies bedingt auch Änderungen bei der örtlichen Zuständigkeit vor allem für die Erhebung der Einkommensteuer. Insbesondere um auf die Vorteile der gesonderten Feststellungen, nämlich auf die Möglichkeit, "den Erfordernissen einer zweckmäßigen und möglichst auf die Kenntnisse der örtlichen Verhältnisse Bedacht nehmenden Organisation der Verwaltung Rechnung zu tragen" (Stoll, BAO-Kommentar, 1975), nicht gänzlich zu verzichten, wird die Einkommensteuerzuständigkeit auf das bisher für die Gewinnfeststellung (§ 187) zuständige Finanzamt übertragen. Eine solche Zuständigkeitsänderung ist allerdings nur möglich, wenn lediglich ein Finanzamt für solche Feststellungen zuständig war. Ansonsten bleibt es bei der grundsätzlichen Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamtes für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen.

Ist das bisher für die Gewinnfeststellung (§ 187) zuständig gewesene Finanzamt auch für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig, so hat künftig die Verbuchung der Gebarung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer (dem § 213 Abs 1 zufolge) auf einem Abgabekonto zu erfolgen, wodurch (insbesondere durch den Wegfall eines Abgabekontos) der mit der Einhebung dieser Abgaben verbundene Verwaltungsaufwand geringer wird.

Die Sonderregelung im § 323 Abs 6 zweiter Satz ist erforderlich, weil die Gewinnfeststellung (§ 187) nur zu erfolgen hat, wenn im Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem für die Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt (§ 54 Abs 1) nicht auch die Einkommensteuererhebung obliegt. Die Sonderregelung soll gewährleisten, daß für die Zeit vor Beendigung des zeitlichen Anwendungsbereiches des § 187 - wie bisher - Gewinnfeststellungsbescheide (etwa für 1996) erlassen, abgeändert oder aufgehoben werden dürfen; dies unabhängig davon, ob die Maßnahme vor oder nach Inkrafttreten der Änderung der örtlichen Zuständigkeit des § 55 gesetzt wird.

Zu Z 3 und 14 (§ 116a und § 307 Abs 2):

Auch wenn die Rechtsprechung der Höchstgerichte und allgemeine Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) keine (allgemeinen) Rechtsquellen sind, erscheint doch das Vertrauen der Partei auf die Richtigkeit dort vertretener Rechtsansichten grundsätzlich

schützenswert. Dieses Werturteil gilt nicht nur für den Fall der Wiederaufnahme des Verfahrens. Ein derartiger Vertrauensschutz erscheint vor allem auch im Zusammenhang mit der Möglichkeit, die Rechtskraft von Bescheiden durch Vorbehaltsveranlagung (§ 200a) de facto zu "hemmen", geboten.

§ 116a weicht vom vergleichbaren § 307 Abs 2 (bzw der diebezüglichen Auslegung durch den VwGH) mehrfach ab. § 116a soll zB das Vertrauen in allgemeine Erlässe des BMF auch dann schützen, wenn die dort vertretene Rechtsansicht sich im Lichte späterer Judikatur als unzutreffend erweist.

Allgemeine Erlässe des BMF sind vor allem "Richtlinien" (zB Einkommensteuerrichtlinien 1984, Gewinnermittlungsrichtlinien 1989, Lohnsteuerrichtlinien 1992, Richtlinien für die Abgabeneinhebung) und "Durchführungserlässe" (zB zum Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a UStG 1994); dies unabhängig davon, ob sie im AÖF verlautbart sind, und davon, ob sie den Hinweis enthalten, daß aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können.

Keine allgemeinen Erlässe sind Einzelerledigungen (Anfragebeantwortungen uä) des BMF. Solche Erledigungen teilen lediglich - auf in der Anfrage dargestellte Umstände des Einzelfalles ausdrücklich oder zumindest schlüssig bezugnehmend - dem Einschreiter Rechtsansichten des BMF mit. Auch durch Publikation in Fachzeitschriften werden Einzelerledigungen nicht zu allgemeinen Erlässen.

§ 116a schützt das Vertrauen der Partei in Rechtsauslegungen der Höchstgerichte unabhängig davon, ob beispielsweise der Bescheid in der Begründung auf die Judikatur hinweist. Entscheidend ist, ob die dem erstmals zB über die Abgabe absprechenden Bescheid zugrundegelegte Rechtsansicht im Ergebnis mit der (vor seiner Erlassung ergangenen) Rechtsprechung übereinstimmt; dies unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde diese Judikatur kennen. Dies gilt auch für in allgemeinen Erlässen des BMF vertretene Rechtsauslegungen (unabhängig davon, ob diese Auslegung sich auf Rechtsprechung stützt oder etwa ob sie ihr widerspricht).

§ 116a ändert nichts am Grundsatz von Treu und Glauben im Zusammenhang mit (sich als unrichtig erweisenden) im Einzelfall erteilten Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde (idR erster Instanz).

Zu Z 4 (§ 132 Abs 1):

Derzeit ist im § 132 keine Pflicht zur Aufbewahrung, sondern nur ein "Soll" vorgesehen. Daher ist die vorsätzliche Nichtaufbewahrung nicht als Finanzordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 lit c oder d FinStrG) ahndbar. Dies erscheint nicht gerechtfertigt, zumal Vollkaufleute die Pflicht zur Aufbewahrung nach § 212 HGB trifft, die nach § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ist.

Die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist im Interesse von Abgabenverfahren erfolgt nach dem Vorbild des § 212 HGB. Sie soll zB verhindern, daß ein Abgabepflichtiger während einer abgabenbehördlichen Prüfung oder eines Berufungsverfahrens, in dem die Ordnungsmäßigkeit der Bücher (Aufzeichnungen) strittig ist, die betreffenden Beweismittel vernichtet, in der Hoffnung, damit eine dem tatsächlichen Geschehen entsprechende Abgabenvorschreibung zu verhindern oder zumindest zu erschweren. Sollte der Partei zweifelhaft scheinen, ob bzw für welche Unterlagen bzw für welchen Zeitraum sich die Aufbewahrungsfrist verlängert, so ist hierüber auf seinen Antrag ein Feststellungsbescheid (§ 92 Abs 1 lit c) als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung zu erlassen.

Der Beginn der Aufbewahrungsfrist für Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen ist derzeit - als Folge des Fehlens einer entsprechenden Bestimmung - strittig (vgl zB Doralt, ÖStZ 1977, 111; Stoll, BAO-Kommentar, 1490). Eine diesbezügliche Regelung ist daher zweckmäßig.

Zu Z 5 und Z 18 (§ 200a und § 323 Abs 7):

§ 200a soll - in Anlehnung an § 164 (deutsche) Abgabenordnung 1977 - der Durchsetzung des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch in jenen Fällen dienen, in denen die derzeitigen verfahrensrechtlichen Handhaben zur Abänderung oder Aufhebung vor allem von Abgabenbescheiden und Einkünfte feststellenden Bescheiden gemäß § 188 nicht ausreichen.

Die "Vorbehaltsveranlagung" (§ 200a) geht auf mehrfache Empfehlungen des Rechnungshofes und auf vielfach geäußerte Wünsche der Finanzämter (insbesondere der Betriebsprüfung; vgl zB Rychly/Wakounig, ÖStZ 1992, 277) zurück. Sie soll vor allem der Betriebsprüfung Arbeit ersparen (nämlich insbesondere das Suchen von Wiederaufnahmsgründen, die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe im Betriebsprüfungsbericht sowie die Begründung des Ermessens bei Unverhältnismäßigkeit der abgabenrechtlichen Auswirkungen

insgesamt im Verhältnis zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe) sowie die Realisierung von Prüfungsergebnissen auch dann ermöglichen, wenn die derzeitigen Verfahrenstitel dies nicht gestatten. § 200a soll daher primär der Steigerung der Effizienz der Betriebsprüfung (und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) dienen.

Ob ein Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergeht, liegt im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde. Der Ausspruch über den Vorbehalt hat im Spruch des Bescheides zu erfolgen. Er wird im allgemeinen zulässig sein, wenn die Abgabe noch nicht Gegenstand einer diesbezüglichen abgabenbehördlichen Prüfung war.

Der Vorbehalt ist unabhängig davon zulässig, ob der Bescheid von Amts wegen erlassen wird. Er ist weiters unabhängig davon zulässig, ob der Bescheid von einem ihm zugrundeliegenden Anbringen (zB Einkommensteuererklärung) abweicht.

Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Bescheide können von Amts wegen jederzeit geändert oder aufgehoben werden. Diese Änderung (Aufhebung) liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung wird in der Regel dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sein, doch werden insbesondere sich bloß geringfügig auswirkende Änderungen im allgemeinen nicht zu erfolgen haben. Weiters ist beispielsweise der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten.

Die Möglichkeit der Änderung (Aufhebung) von unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheiden gemäß § 200a Abs 2 läßt die übrigen verfahrensrechtlichen Handhaben zur Bescheidabänderung (-aufhebung) grundsätzlich unberührt. Dies gilt sowohl für die Zeit vor als auch für jene nach dem Erlöschen des Vorbehalts.

Die Partei hat das Recht, gegebenenfalls auch wiederholt, eine Änderung oder die Aufhebung des unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheides zu beantragen. Auch diesfalls liegt die Änderung (Aufhebung) des Bescheides im Ermessen.

Anträge auf Änderung gemäß § 200a Abs 2 können sich etwa auf sich zu Gunsten der Partei auswirkende Änderungen der Rechtsauslegung (zB als Folge von Judikaturänderungen) oder auf für die Abgabenerhebung bedeutsame bisher nicht geltend gemachte Tatsachen stützen.

Der genannte Antrag der Partei unterliegt der Entscheidungspflicht (§ 311 Abs 1), ist devolvierbar (§ 311 Abs 2, Sechsmonatsfrist maßgebend) und einer Säumnisbeschwerde (Art 132 B-VG, § 27 VwGG) zugänglich. Als Anbringen zur Geltendmachung von Rechten (iSd § 85 Abs 1) wird der Antrag im Regelfall schriftlich einzubringen sein.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid gemäß § 200a Abs 2 geändert, so gilt dem § 274 zufolge die gegen den geänderten Bescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den ändernden Bescheid gerichtet.

Ebenso wie bei Endgültigerklärung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 Abs 2 hat die Aufhebung des Vorbehalts durch Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz die Wirkung einer neuerlichen Erlassung des Abgaben-, Nichtveranlagungs-, Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheides. Dieser Bescheid ist nach § 251 in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar.

Wird der Vorbehalt nicht bescheidmäßig aufgehoben, was zwingend nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung zu geschehen hat, so verliert er (bei Abgabefestsetzungen) jedenfalls mit Ablauf des siebenten Jahres nach Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabeananspruches bzw mit dem früheren Ablauf der maßgebenden Verjährungsfrist seine Wirksamkeit.

"Lediglich" auf § 92 Abs 1 lit b gestützte (als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung oder im öffentlichen Interesse ergehende) Feststellungsbescheide sind etwa ein gleichzeitig mit dem Einkommen (Körperschaft)steuerbescheid erlassener Bescheid über die Vortragsfähigkeit eines Verlustes. Als weiteres Beispiel sei erwähnt, daß bei "Beteiligungsliebhabe" ein an den Beteiligten (und die Gesellschaft) gerichteter Bescheid ergeht, wonach das Ergebnis (idR der Verlust) des Beteiligten nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzubeziehen ist.

Zu Z 6 und 7 (§ 207):

Die Verkürzung der Bemessungsverjährungsfrist für die Gebühren nach § 14 GebG erfolgt aus verwaltungsökonomischen Überlegungen und im Interesse einer Harmonisierung mit der Frist des § 241 Abs 3 BAO.

Der Wegfall des Wortes "Beiträgen" erfolgt, weil Beiträge Abgaben im Sinn des § 3 sind; daher ist seine Erwähnung im § 207 entbehrlich.

Zu Z 8 (§ 208 Abs 2):

Die Sonderregelung des letzten Satzes des § 208 Abs 2 für den Beginn der Bemessungsverjährung hat keine ins Gewicht fallende praktische Bedeutung. Nach § 20 Abs 1 UStG 1994 setzt ein abweichendes Wirtschaftsjahr ua voraus, daß der Unternehmer dieses Wirtschaftsjahr in einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt wählt. Die betreffenden Unternehmer sind somit dem Finanzamt bekannt (und steuerlich erfaßt). Daher reicht eine den gesamten Veranlagungszeitraum betreffende Unterbrechungshandlung (§ 209 Abs 1), wie beispielsweise die Zusendung der Umsatzsteuererklärung, um ein unterschiedliches Ende bei der Verjährung (§ 207) zu verhindern.

Zu Z 9 (§ 213 Abs 3):

Der Entfall des vorletzten Satzes des § 213 Abs 3 erfolgt, weil diese Bestimmung keinen Anwendungsbereich mehr hat.

Zu Z 10 (§ 221 Abs 2):

Bei vom Haftungspflichtigen selbst zu berechnenden und zu entrichtenden Abgaben (zB Lohnsteuer) bezieht sich die für die Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen maßgebliche Grenze von 10.000 S nach derzeitiger Rechtslage auf die einzelne Abgabe (daher zB auf die Lohnsteuer je Fälligkeitstermin und je Arbeitnehmer). Dies gefährdet die generalpräventive Wirkung des Säumniszuschlags und ist überdies in Teilbereichen ADV-unterstützt kaum vollziehbar. Diese beiden Nachteile vermeidet eine Regelung des Inhaltes, daß sich bei solchen Abgaben die Bagatellgrenze von 10.000 S auf die gleichzeitig fälligen gleichartigen Abgaben (Summe der Bemessungsgrundlagen) bezieht.

Zu Z 11, 14, 15 und 18 (§ 260 Abs 2, § 292, § 299 Abs 3 und § 323 Abs 8):

Im Interesse der Entlastung der Berufungsbehörden und damit der Beschleunigung von Berufungsverfahren wird (eine Anregung des Rechnungshofes aufgreifend) ein Berufungssenat nur mehr dann zur Berufungserledigung zuständig sein, wenn die Partei dies beantragt. Ein solcher Antrag wäre beispielsweise nicht zielführend, wenn die Berufung lediglich die Verfassungswidrigkeit einer Norm geltend macht. Diesfalls führt die Befassung des Senats zu Verzögerungen, die unter Umständen den Berufungswerber um die "Anlaßfall-

wirkung" bringen. Die Befristung des Antrags auf Entscheidung durch den Senat erfolgt in Anlehnung an den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung (§ 284 Abs 1 zweiter Satz).

Die Änderung in den §§ 262, 292 und 299 sind Begleitmaßnahmen zur Änderung der Senatszuständigkeit. In Fällen, in denen nur deshalb der Berufungssenat unzuständig ist, weil kein diesbezüglicher Antrag der Partei gestellt wurde, ist der monokratisch tätige Organwalter nicht weisungsgebunden. Seine Entscheidung ist - ebenso wie Senatsentscheidungen - mit Präsidentenbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anfechtbar.

Die Geschäftsverteilung kann insbesondere nach Abgabenarten und/oder nach territorialen Gesichtspunkten erfolgen. Zu berücksichtigen ist hiebei die Personalsituation jeder Finanzlandesdirektion; primär von diesen Gelegenheiten hängt ab, ob die Weisungsfreiheit etwa auf der Ebene von Abteilungsleitern oder von Sachbearbeitern dem Präsidenten zweckmäßig erscheint. Diesbezügliche Vorgaben des Gesetzgebers sind unzweckmäßig, weil hiedurch die Berücksichtigung unterschiedlicher Größen der Finanzlandesdirektionen und unterschiedlicher personeller Verhältnisse verhindert würde.

Zu Z 13 (§ 276 Abs 2):

Dem Normzweck des § 276 Abs 2 (Beschleunigung des Berufungsverfahrens, Verwaltungsökonomie) entspricht die Zulassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung zwecks vollinhaltlicher Stattgabe des Berufungsbegehrens, auch ohne vorher die Zustimmung der Partei einholen zu müssen. Dies dient dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie, ohne berechnete Rechtsschutzinteressen des Berufungswerbers zu verletzen.

Die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung liegt - wie bisher - im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde. Sollte die Stattgabe der Berufung die Interessen einer anderen Partei (etwa eines anderen Beteiligten bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften zB bei Änderung der Gewinnverteilung zu Gunsten des Berufungswerbers, jedoch zu Lasten des anderen Beteiligten) verletzen, so wird die Wahrscheinlichkeit eines Vorlageantrages (§ 276 Abs 1 zweiter Satz) dieses Beteiligten bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein.

Zu Z 16 (§ 305):

Aus verwaltungsökonomischen Gründen ist es zweckmäßig, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz (und nicht die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Fall einer Berufungsent-

scheidung) für die Bewilligung bzw Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens (und dem § 307 Abs 1 zufolge auch für die neue Sachentscheidung) sachlich zuständig ist.

Zu Z 19 (§ 324):

Die Erwähnung des § 234 in der Vollzugsklausel ist entbehrlich, weil § 234 mit BGBl Nr 797/1996 aufgehoben wurde.