

KAMMER DER  
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

Unser Zeichen 2585/08/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 8. September 2008

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF – VI/A  
z.H. Frau GL Mag. Bernadette Gierlinger  
Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien

**Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenverwaltungsreformgesetzes**  
(GZ.: BMF-010000/0029-VI/A/2008)

Sehr geehrte Frau Gruppenleiterin Mag. Gierlinger,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenverwaltungsreformgesetzes und teilt wie folgt mit:

**I. Allgemeines**

Ziel der Vereinheitlichung der Landes- und Gemeindeabgabenordnungen sollte es unbedingt sein, im Interesse der Rechtssicherheit und Überschaubarkeit Ausnahmeregelungen gegenüber der Bundesabgabenordnung möglichst zu beschränken. Dem Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist natürlich bewusst, dass ein recht schwieriger Kompromiss auch in dieser Hinsicht gefunden werden muss. Der vorliegende Entwurf geht unseres Erachtens jedenfalls in die richtige Richtung.

Abgesehen von einigen Ausnahmen, unter denen die Rückzahlungssperre nach § 239a BAO-Entwurf besonders negativ hervorsticht, wird sehr begrüßt, dass bisheriges Landesabgabenrecht keinen Eingang in die Stammfassung der BAO gefunden hat. Dies deshalb, weil die LAO die Parteien zumeist rechtlich schlechter stellen, als dies dem Standard der BAO entspricht.

Entschieden abgelehnt wird allerdings die durchwegs unklare Überleitung der LAO in die BAO. Der Bundesgesetzgeber wird so dem Vereinheitlichungsauftrag gemäß § 7 Abs 6 F-VG 1948 idF FAG 2008 nicht hinlänglich nachkommen können. Dazu wäre nämlich ein grundsätzliches und förmliches

Außerkräftsetzen sämtlicher LAO mit 1. Jänner 2010 erforderlich. Auf Landesebene hätten sodann nur mehr abgabenstrafrechtliche und organisationsrechtliche Bestimmungen Platz. Zumindest müsste ein genereller Anwendungsvorrang der BAO festgeschrieben werden. Im Zuge dessen sollte nochmals überprüft werden, ob die Beibehaltung des Ausdrucks „Finanzamt“ in einzelnen Vorschriften der BAO und damit ein Einsickern entsprechend fortbestehender Bestimmungen der LAO wirklich beabsichtigt ist und ob überall dort, wo die BAO verdrängende Wirkung entfalten soll, der Begriff „Abgabenbehörde erster Instanz“ gebraucht wird. Aus der geplanten Rechtslage, die bewusst eine unübersichtliche Torso-Struktur in Kauf nimmt, könnte für den Rechtsanwender eine letztlich sogar verfassungswidrige „Denksportaufgabe“ erwachsen.

Da sich die Vorschläge des Entwurfs gleichfalls nicht in der Erfüllung der verfassungsrechtlichen Vorgabe gemäß § 7 Abs 6 F-VG 1948 idgF erschöpfen, wird im Zuge dieser Stellungnahme auch noch auf das Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für eine Steuerreform 2010 zurückgekommen werden.

Zum Abschluss dieser allgemeinen Ausführungen ist noch bedauernd festzuhalten, dass die mittels § 7 Abs 6 F-VG 1948 idF FAG 2008 geschaffene Vereinheitlichungskompetenz des Bundes nicht auch das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht umfasst. Dadurch bleiben Strafbestimmungen in einzelnen LAO als Restbestände übrig und trotz ihrer sodann gegebenen Entrücktheit weiterhin anzuwendendes Recht. In diesem Sinne sind die Länder aufgerufen, derartige Normen zumindest übersichtlicher zusammenzufassen, das heißt neu zu verlautbaren und auch sonst ihr Abgabenstrafrecht zu modernisieren.

Nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder wäre es aber sinnvoller, das FinStrG auch auf Verkürzungen von Gemeinde- und Landesabgaben anwendbar zu machen. Es ist nämlich sachlich begründet und längst überfällig, an die Stelle des Allgemeinen Teiles und des Verfahrensrechts des VStG den Allgemeinen Teil und das Verfahrensrecht des für das Abgabenstrafrecht maßgeschneiderten FinStrG auch im Bereich des Landes- und Gemeindeabgabenstrafrechts treten zu lassen. Dass die Bundeskompetenz nach § 7 Abs 6 F-VG 1948 nicht auch die Schaffung allgemeiner Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes bzw des Verwaltungsstrafverfahrens umfasst (ErlRV zum AbgVRefG), sollte kein unüberwindbaren Hindernis darstellen.

Wenn dem Bund die Kompetenz zur Schaffung des Allgemeinen und Besonderen Teils und der Verfahrensvorschriften auf dem Gebiet der Landes- und Gemeindeabgaben eingeräumt wird, dann müsste danach § 2 FinStrG nur insoweit geändert werden, dass Landes- und Gemeindeabgaben zu „Abgaben im Sinne des Artikel I“ des FinStrG erklärt werden und dass § 254 FinStrG ersatzlos aufgehoben wird.

## **II. Zu den Entwurfsbestimmungen des Artikels 1 (BAO)**

### **Zur Z 7:**

Die Haftung nach § 15 BAO sollte sich unmittelbar an erbsantrittserklärte Personen im Sinne des neuen Außerstreitrechts wenden, ohne den Umweg über die Streichung des betreffenden Wortkolons zu nehmen.

### **Zur Z 12:**

Bei der Ausdehnung der abgabenbehördlichen Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO fehlen in der Ziffer 1 des vorgeschlagenen § 48c jegliche Sanktionsregelungen, falls diese von Landes- oder Gemeindebediensteten verletzt werden sollte. Auf Bundesebene bestehen dagegen sehr wohl die entsprechenden Rechtsfolgen.

### **Zur Z 14:**

Eine Überleitung der sachlichen Zuständigkeit gemäß § 52a BAO könnte etwa für den Fall einer Gemeindezusammenlegung oder auch der Bildung bzw Umformung eines Gemeindeverbandes sehr wohl bedeutsam werden. Deshalb wäre die Nichtanwendbarkeit dieser Norm auf Landes- und Gemeindeebene noch zu überdenken.

### **Zur Z 18:**

Bei der Erweiterung der Vertretungsrechte nach § 83 Abs 1 BAO wäre darauf Bedacht zu nehmen, dass vor dem Inkrafttreten des UGB auch nicht eingetragene Personenvereinigungen vertretungsbefugt gewesen sein können, die ihrerseits noch immer nicht eingetragen sein müssen. Außerdem fehlt jegliche Bedachtnahme auf ausländische Gesellschaften und Personenvereinigungen.

### **Zur Z 19:**

Die Erweiterung der allgemeinen Verbesserbarkeit von Eingaben bei (noch dazu genau umrissenen) inhaltlichen Mängeln wird sehr begrüßt. Es sollte allerdings in § 85 Abs 2 Satz 1 BAO-Entwurf die Wortfolge „an sich“ durch „zunächst“ ersetzt werden, um auch auf Landes- und Gemeindeebene keine Zweifel daran aufkommen zu lassen, welcher Verfahrensschritt, nämlich die Erlassung eines Verbesserungsauftrages, sodann und eben „zunächst“ erforderlich wird.

### **Zur Z 20:**

Zu § 86b BAO-Entwurf (im folgenden BAO-E) ist wesentlich zweierlei zu sagen:

- 1.) Es müsste unbedingt sichergestellt sein, dass die von der Behörde selbst angegebene elektronische Adresse jedenfalls für jegliche durch das betreffende Dokument ausgelöste Reaktion der Parteien zu gelten hat.
- 2.) Es erscheint die dynamische Verweisung im letzten Satz geradezu verfassungsrechtlich bedenklich. Was soll die Bezugnahme auf „im Internet“? Vor allem das „WO“ im Internet bleibt völlig offen. Wie oft kann dies – etwa stündlich!? – geändert werden?

#### Zur Z 21:

§ 87 Abs 7 BAO-E sollte die sofortige und zwingende (!), das heißt nicht antragsabhängige, Ausfolgung von Niederschriften an die Parteien vorsehen. Außerdem wären spätere Änderungen an mittels EDV erzeugten Niederschriften tauglich auszuschließen.

#### Zur Z 22:

Bei bloßen Aktenvermerken im Sinne von § 89 Abs 2 BAO-E von dem Erfordernis einer Unterschrift schlechthin abzusehen, erscheint sehr problematisch. Wie soll sonst „sichergestellt“ erscheinen, von wem der AV stammt? Auch hier müsste überdies der Grundsatz gelten: Was ursprünglich im Rahmen der EDV erzeugt wird, darf späterhin nicht mehr verändert werden können. Gleiches gilt ja auch im Rahmen der Bestimmungen über die Ordnungsmäßigkeit von Buchhaltungen und Aufzeichnungen.

#### Zur Z 25:

Warum wird (nur) im Bereich der Landes- und Gemeindeabgaben auf die Rechtsmöglichkeit eines Zustellnachweises verzichtet? Allenfalls kann sogar eine Zustellung zu eigenen Händen auch hier erforderlich sein.

#### Zur Z 28:

Eine entsprechende Ergänzung (Anpassung) des § 120 Abs 1 BAO wäre wohl auch in Erwägung zu ziehen. Der neue § 120a BAO-E müsste unbedingt noch um den klarstellenden Hinweis ergänzt werden, dass die betreffenden Anzeigepflichten nicht für sich bestehen, sondern nur aus den einschlägigen landesrechtlichen Materiengesetzen erwachsen können.

#### Zur Z 30:

Die Übersetzungspflicht für sämtliche einem Anbringen beigelegte Unterlagen geht wohl einerseits zu weit; man denke etwa an EuGH-Entscheidungen! Andererseits gehörte sie im unbedingt erforderlichen Umfang an anderer Stelle, nämlich um § 85 BAO, geregelt.

Zur Z 31:

Hinsichtlich der Befristung für die Ordnungsmäßigkeit von Aufzeichnungen sollte im landes- und gemeinderechtlichen Bereich in § 131a Z 1 BAO-E unbedingt eine Bezugnahme auf die jeweiligen Materiengesetze aufgenommen werden, um eine lex imperfecta auszuschließen.

Zur Z 32:

Ohne Bagatellregelungen (auch) für Verspätungszuschläge wird sich gerade auf der kleineren Ebene der Länder und Gemeinden ein ökonomischer Rechtsvollzug kaum bewerkstelligen lassen.

Zur Z 33:

Der letzte Satzteil von § 171 Abs 1 lit b BAO-E sollte lauten: „.....oder sonstigen (!) abgabenstrafbehördlichen Verfolgung zuziehen würde“. Damit wären das bundesrechtlich geregelte und die landesrechtlich zu führenden Abgabenstraßverfahren noch deutlicher voneinander geschieden.

Zur Z 35:

Die einleitende Aussage, dass eine einheitliche Feststellung bei „invaliden“ Bescheiden im Sinne von § 188 Abs 5 BAO-E unterbliebe, ist geradezu irreführend: Ergibt sich doch aus dem letzten Satz, dass gerade eine einheitliche Bescheidwirkung gegenüber „den übrigen“, das heißt nicht in Fortfall gekommenen Teilnehmern beabsichtigt ist. Daher sollte es besser lauten: Als einheitliche Feststellung „gilt auch“.

Weiters sollte diese Ausnahmenvorschrift auf die eigentlichen Anlassfälle, nämlich Publikumsbeteiligungsgesellschaften ab mindestens zehn Personen (?), beschränkt bleiben. Ansonsten wäre nämlich die Absurdität zu befürchten, dass bei einer Zweipersonengesellschaft eine(r) stirbt und für den (die) Überlebende(n) die „Teilrechtskraft“ völlig unnötig, ja geradezu rechtspolitisch schädlich (man denke nur an noch nicht entschiedene Auseinandersetzungen über die Beteiligungstangenten!) herbeigeführt wird.

Zur Z 36:

Es erhebt sich die Frage, warum § 191 Abs 5 BAO bestehen bleiben muss, wenn das Grundanliegen bereits in § 188 Abs 5 BAO-E wohl hinlänglich deutlich zum Ausdruck kommt.

Zur Z 37:

Der Entfall der Festsetzungsmöglichkeit von Selbstbemessungsabgaben bei internationaler, zumal europäischer, Rechtswidrigkeit muss sehr befremden. Im Verein mit den sonstigen in die Richtung der „Eindämmung“ der Rechtsfolgen von Verstößen eines Gesetzgebers zumal gegen gemeinschaftsrechtliche Normen zielenden Maßnahmen des vorliegenden Entwurfs wird wohl versteckt

inhaltlich das Äquivalenzgebot ausgehöhlt (siehe die folgenden Bemerkungen zu den Ziffern 51 und 64 des Entwurfs).

Zur Z 40:

Warum sollen nicht Gründe allgemeiner Unbilligkeit auch auf Landes- und Gemeindeebene ein vorrangiges Absehen von der Festsetzung von Abgaben gemäß § 206 BAO ermöglichen können? Die „Hintertür“ einer späteren Löschung oder auch Nachsicht ist dafür entgegen den Materialien zu dieser Entwurfsbestimmung kein Äquivalent, weil dies vermehrte Ungleichbehandlungen „im Dunkeln“ erlaubt.

Zur Z 41 lit b):

Passt die Ausdehnung der Verjährungsfrist auf „hinterzogene Beihilfen“? Als finanzstrafrechtlicher Terminus Technicus nach dem geläufigen Verständnis gehandhabt, trägt der Begriff „hinterzogen“ die Beihilfenerschleichung (den Beihilfenbetrug) eben nicht.

Zur Z 42:

Die Verallgemeinerung der jüngsten Rechtsprechung des VwGH zu finanzstrafrechtlichen Verfolgungshandlungen als taugliche Unterbrechungen für die Bemessungsverjährung überzeugt nicht. Dies deshalb, weil gerade im Landes- und Gemeindebereich völlig verschiedene Behörden zuständig sein können, das Ausgangserkenntnis sich dagegen und immerhin auf dieselbe Behörde bezogen hat. Es sollte daher einleitend zu § 209 Abs 1 letzter Satz BAO-E ergänzt werden: „Verfolgungshandlungen derselben Behörde.....“

Zur Z 43:

Die in § 212b BAO-E angeführten Bagatellegrenzen werden wiederum als verwaltungsökonomisch untunlich bezeichnet. Die dort vorgesehene starre Verzinsung müsste sich außerdem im Sinne einer gebotenen Gleichbehandlung an den Zinsabständen der BAO-Stammfassung orientieren. Dies würde eine 5,5% betragende Stundungsverzinsung im Verein mit 3% Aussetzungszinsen (jeweils pro Jahr) bedeuten.

Außerdem: Warum sollen die kleineren Verwaltungsebenen, nämlich die Länder und Gemeinden, zu etwas imstande sein, was dem Bund nach wie vor verwehrt zu sein scheint, nämlich (auch) Stundungszinsen, so wie bereits zur Zeit die Aussetzungszinsen, amtswegig, das heißt nicht antragsabhängig, anzupassen? (vgl § 212b Z 2 BAO-E).

Zur Z 45:

Die Verallgemeinerung der Rechtsmöglichkeit zu einer Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs 4 Satz 1 BAO-E wird sehr begrüßt.

Zur Z 47:

Ebensolches gilt für den Ausschluss zweiter und dritter Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben.

Die Fälligkeit von Säumniszuschlägen sogleich mit der Zustellung des betreffenden Bescheides wird dagegen als diametral gegen jeden elementaren Rechtsschutz gerichtet abgelehnt.

Auch zu den Säumniszuschlägen erhebt sich die Frage, warum ihre amtswegige Anpassung nur den Landes- und Gemeindebehörden möglich sein soll (vgl. oben im letzten Absatz zur Z 43).

Wiederum wird die Bagatellegrenze (auch) für Säumniszuschläge zu Landes- und Gemeindeabgaben als zu niedrig und damit unpraktikabel erachtet.

Zur Z 49:

Die Fälligkeit von Mahngebühren gleichzeitig mit der Zustellung des Titelbescheides wird aus eben den zu Z 47 angemerkten Gründen abgelehnt. Gleiches gilt für die zu geringfügig ausgefallene Bagatellegrenze.

Systematisch an dieser Stelle ist das Bedürfnis anzumerken, eine Rückstandsbescheinigung gemäß § 229a BAO auch in Bezug auf Landes- und Gemeindeabgaben erlangen zu können.

Zur Z 50:

Die Verankerung der Rechtsmöglichkeit, einen Sicherstellungsauftrag ab der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ergehen zu lassen, wird zumindest als überflüssig abgelehnt. Die Bedachtnahme auf die allgemeine Erschwerung oder gar Gefährdung der späteren Einbringlichkeit deckt diese Fälle bei Bedarf viel zielgerichteter ab.

Mit Sicherstellungsaufträgen können Unternehmen „lahmgelegt“ und so in die Insolvenz gedrängt werden. Sicherstellungsaufträge werden auch als „Druckmittel“ eingesetzt. Aus diesem Grund kann diese Möglichkeit nur unter strengen Maßstäben zur Anwendung gelangen.

Nach der Judikatur des VwGH (4.7.1990, 89/15/0131), der Literatur (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz 5) und der Verwaltungspraxis (RAE, Rz 1572) reicht alleine Abgabenhinterziehung ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabenschuldners noch nicht aus, damit eine für § 232 BAO notwendige Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden kann.

Diese Ausdehnung der Möglichkeit zur Erlassung von Sicherstellungsaufträgen ist jedenfalls – auch entsprechend eindeutiger Judikatur – abzulehnen. Dadurch würde den Prüfern ein weitreichendes „Druckmittel“ eingeräumt. Ziel des Sicherstellungsauftrages ist, bei Drohung der Gefährdung oder Erschwerung ein Pfandrecht zu begründen (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz 1). Eine (mögliche)



Abgabenhinterziehung alleine, kann dafür nicht ausreichend sein und ein Sicherstellungsauftrag auf dieser Basis wäre jedenfalls eine unverhältnismäßige und nicht vertretbare Maßnahme.

Zur Z 51:

Auf ganz entschiedenen Widerstand muss die Rückzahlungssperre nach § 239a BAO-E stoßen. Sie erscheint unangemessen, als gegen das europäische Rechtsverständnis gerichtet und überflüssig.

Unangemessen deshalb, weil sie nicht den schützt, der die steuerlich-wirtschaftliche Last - zumal eines Europarechtsverstößes - zu tragen hat, sondern den betreffenden Fiskus als den mittelbaren Verursacher für den Rechtsbruch noch „belohnt“. Die Grundgedanken vom Steuerschuldverhältnis finden sich so ad absurdum geführt, indem auf eine – noch dazu völlig unbestimmte – Art und Weise „wirtschaftlich“ durch den eigentlichen Steuerschuldner durchgegriffen wird. Unbestimmt deshalb, weil gerade das prominente Beispiel der Getränkesteuererstattungen auf das lebhafteste zeigt, wie schwierig Überwälzungen im Einzelfall fassbar oder gar quantifizierbar gemacht werden können. Hinzu kommt noch die allgemeine Aussage des EuGH, wonach die gesamte (!) diesbezügliche Beweislast beim Abgabengläubiger gelegen ist.

Europarechtsunfreundlich deshalb, weil auch versteckte Diskriminierungen des europarechtlichen Rechtsschutzes zu vermeiden sind, und es sich wohl nicht leugnen lässt, dass ungeachtet der allgemeinen Fassung von § 239a BAO-E eben solches letztendlich beabsichtigt ist. Diesen Schluss lassen schon allein die historischen Werdegänge der diversen landesgesetzlichen Rückzahlungssperren ohne weiteres zu, mag auch eine von diesen, nämlich § 185 Abs 3 WAO, vom VfGH für auch gemeinschaftsrechtlich unbedenklich befunden worden sein (vgl VfGH 29. November 2000, B 1735/00, VfSlg 16.022). Die Verantwortung für eine (europa-)rechtskonforme Gesetzgebung und Verwaltung darf dennoch nicht abgewälzt werden. Am Anfang hat stets das Gebot der Rechtmäßigkeit zu stehen, das schon vorbeugend im Zusammenhalt mit den zuständigen europäischen und sonstigen Organen (zumal Verfassungsdiensten) beachtet werden kann.

Überflüssig deshalb, weil weit und breit kein Anlassfall auszumachen ist, seitdem die Misshelligkeiten um die Getränkebesteuerung deutlich abklingen. Dass dazu „verwaltungsrechtliche Quasiverträge“ in Gestalt von Vereinbarungen zwischen dem österreichischen Gemeindebund und der gesetzlichen (Sparten-)Vertretung des Handels erforderlich gewesen sind, zeigt einmal mehr die Unmöglichkeit eines rechtsstaatlichen Vollzuges von Rückzahlungssperren im Einzelfall. Will aber der Bundesgesetzgeber für den Fall „vorsorgen“, dass das Verhältnis der Normverbrauchsabgabe zur Umsatzsteuer seitens des EuGH für europarechtswidrig befunden wird, so dürfte er sich enttäuscht sehen: Hat doch der VfGH zur Wiener Ankündigungsabgabe ausgeführt, dass Rückzahlungssperren dann nicht greifen dürfen, wenn es im Fall einer Erstattung an den (förmlichen) Steuerschuldner unschwierig auch zu einer Entlastung der eigentlichen Steuerträger kommen kann (vgl VfGH 3. März 2003, B 773/02, VfSlg 16.817). Eben das wäre bei einer Rückzahlung von zu viel erhobener Umsatzsteuer bei keineswegs anonymen Neuzulassungen von Kraftfahrzeugen ohne weiteres möglich. Anlassfallbezogene Ausnahmebestimmungen wie die Rückzahlungssperren nach den diversen LAO gehören weder verallgemeinernd ausgedehnt, noch gar in Dauerrecht überführt.



Dass die Rückzahlungssperre gemäß § 239a BAO-Entwurf für rein innerstaatliche Verfassungswidrigkeiten nicht gelten soll, ist im Entwurfswortlaut jedenfalls nicht ausdrücklich verankert und so wohl schlicht unzutreffend. Ansonsten bliebe nur mehr - und besonders diskriminierend - die beabsichtigte europarechtliche Bedeutung dieser Bestimmung.

Außerdem ist die lange Rückwirkungsfrist auf Bundesebene (bis einschließlich 2001!) verfassungsrechtlich problematisch, da dadurch systematisch völlig neues und letztendlich die Steuerpflichtigen belastendes Recht geschaffen werden soll.

#### Zur Z 57 lit b):

In § 276 Abs 6 Satz 1 BAO sollte die Pflicht zur Beifügung eines Vorlageberichts verankert werden. Damit wäre die leidige Praxis etlicher Organwalter der ersten Instanzen unterlaufen, je nach Belieben einen Vorlagebericht anzufertigen oder das Rechtsmittel „kommentarlos“ dem UFS vorzulegen. Ein Vorlagebericht dient der unbedingt notwendigen Orientierung aller am weiteren Berufungsverfahren Beteiligten.

#### Zur Z 61:

Hier gelten die zur Z 35 lit b) (§ 188 Abs 5 BAO-E) getätigten Ausführungen sinngemäß.

#### Zur Z 62:

Mit der so geplanten Ergänzung des § 299 BAO ist wohl folgendes gemeint: Wird ein Parteienantrag auf Behebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO ab- oder zurückgewiesen, so soll es in dem dagegen angestregten Rechtsmittelverfahren der zweiten Instanz nicht nur zustehen, diesen Bescheid zu kassieren und damit einen zweiten Rechtsgang über den Antrag zu ermöglichen. Vielmehr soll die Berufungsbehörde neuerdings auch befähigt sein, den betreffenden Sachbescheid aufzuheben. Nur die gegebenenfalls notwendige Erlassung eines neuen (Sach-)Bescheides soll nach wie vor der ersten Instanz obliegen. Dieses Vorhaben ist aufgrund einer dadurch herbeizuführenden Straffung des Rechtsschutzes und der Klärung diesbezüglicher und derzeit beim VwGH anhängiger Rechtszweifel durchaus zu begrüßen. Es sollte jedoch deutlicher zum Ausdruck gebracht werden, indem die Abgabenbehörden zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren entsprechend ausdrücklich und vorweg dazu ermächtigt werden.

#### Zur Z 64:

Der ersatzlose und allgemeine Entfall der Fristverlängerung in der Berichtigungsmöglichkeit nach § 299 BAO bei internationalen, zumal das Gemeinschaftsrecht betreffenden, Rechtsverstößen richtet sich letztendlich und hauptsächlich wiederum gegen den europäischen Rechtsschutz und ist daher scharf abzulehnen. Das was in den Materialien als eine der Rechtsbeständigkeit dienende und damit die Rechtskraft stärkende sowie beide Seiten eines Abgabenverfahrens grundsätzlich gleich behandelnde Maßnahme bezeichnet wird, wirkt in Wahrheit, weil regelmäßig, zu Lasten der Steuerpflichtigen. In nur sehr seltenen Fällen kann es nämlich unter den Voraussetzungen des

§ 302 Abs 2 lit c BAO zu nachträglichen Eingriffen zugunsten des Fiskus kommen. Solches schließt bereits das Rechtsverständnis des EuGH, das diesbezüglich praktisch auf die Belange der Bürger und nicht der Mitgliedsstaaten abstellt, aus.

Für das Inkrafttreten ist uE jedenfalls eine Übergangsfrist vorzusehen: Der KWT sind Fälle bekannt, in denen auf eine Fortsetzung des Verfahrens verzichtet worden ist, weil die Auffassung vertreten wurde, dass eine Entscheidung innerhalb von fünf Jahren durch den EuGH jedenfalls erfolgen würde und dann § 299 iVm § 302 BAO in Anspruch genommen werden könnte. Genau diese Personen würden ihren Rechtsschutz durch die hier vorgesehene Änderung verlieren. Die Wahrscheinlichkeit, dass dies gegen das Effektivitätsgebot verstößt, ist uE überaus groß.

Außerdem ist die Fristverlängerung in § 302 Abs 2 lit c BAO nicht nur sachlich gerechtfertigt, sondern geradezu geboten. Bedenkt man nämlich, dass die Norm ausschließlich Sachverhalte mit internationalem Bezug anspricht, die vom Inland aus nicht unmittelbar gestaltet, geschweige denn terminmäßig beherrscht werden können, so folgt bereits daraus ihre Notwendigkeit und Unverzichtbarkeit.

Man sollte ganz gegenteilig die Einsatzmöglichkeit des § 299 BAO bei international bedeutsamen Rechtsverstößen dahingehend erweitern, dass auch den Abgabenbehörden zweiter Instanz die Möglichkeit eingeräumt wird, ihre Entscheidungen entsprechend zu revidieren. Mangels derzeitiger Anwendbarkeit des § 299 BAO auf Berufungs-(End-)Erledigungen ist man ihnen gegenüber genötigt, weiterhin darüber zu rätseln, ob und welcher Wiederaufnahmetatbestand bei nachträglich anders lautenden EuGH-Urteilen zwecks Heilung der Rechtslage in Betracht kommen könnte.

#### Zur Z 66:

In Bezug auf den Rechtsmittelweg nach Versagung der Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens gelten die obigen Bemerkungen zur Z 62 (§ 299 BAO) sinngemäß.

Außerdem sollte vorgesehen werden, dass auch eine amtswegige Wiederaufnahme von einer Partei beantragt werden darf. Sie würde sich damit von der sonst zu beantragenden Wiederaufnahme nur dadurch unterscheiden, dass sie weiterhin ermessensgeleitet durchzuführen wäre und so vor allem Bagatellefälle praktisch ausgeklammert bleiben könnten. Dieses Anliegen aus dem Memorandum des Fachsenats für Steuerrecht für die Steuerreform 2010 dürfen wir am gegebenen Ort nochmals bekräftigend wiederholen. Am Zweckmäßigsten wäre naturgemäß eine Vereinheitlichung der Ausgangspunkte für eine Wiederaufnahme und deren gesamthafte Überführung in die gebundene Verwaltung (siehe dazu abschließend auch den Abschnitt VI. dieser Stellungnahme, wo noch auf das Memorandum für eine Steuerreform 2010 zurückgekommen wird).

#### Zur Z 68:

Auf der Ebene der Landes- und vor allem der Gemeindeabgabenbehörden sollte ein eigenes Devolutionsregime, etwa in der Art eines § 311b BAO, geschaffen werden. Die derzeitige Rechtslage und vor allem die Rechtspraxis erscheinen zumal mit Hinblick auf Nachfristsetzungen durchwegs

unbefriedigend. Das vielfach „freundschaftliche“ Naheverhältnis zwischen einem Bürgermeister und seinem Gemeinderat verhindert hier oftmals einen effektiven Säumnisschutz der Parteien.

#### Zur Z 69:

Die beabsichtigte allgemeine Rückzahlungssperre gemäß § 239a BAO-E erheblich verschärfend fällt auf, dass diese – auch verfassungsrechtlich bedenklich – den Bundesabgabengläubiger zurück bis einschließlich in das Jahr 2001 (!) „schützen“ soll.

#### Zur Z 70:

In § 323a Abs 1 Z 3 BAO-E sollte auch auf die mit Fristen zusammenhängenden Anträge, zumal auf deren Verlängerung, Bedacht genommen werden.

Die Besonderheit für einzelne LAO gemäß § 323a Abs 1 Z 7 BAO-E wird (auch) in den Materialien nirgendwo erklärt. Vorarlberg verfügt tatsächlich über eine „zweischneidige“ Streitverzinsung, aber was rechtfertigt das Sonderrecht für die anderen Bundesländer, nämlich für das Burgenland und Tirol?

Die mit § 323a Abs 1 Z 8 BAO-E geplante Regelung soll wohl Dauerrecht werden. Dieses gehörte jedoch systematisch anders gestellt, etwa als § 78a BAO.

Die Übergangsregelungen des zweiten Absatzes von § 323a BAO-E legen in Sonderheit die landesgesetzlichen Rückzahlungssperren auch in Bezug auf ihre nachträgliche Veränderbarkeit weiterhin in die Hände der Landesgesetzgeber. Das betrifft vor allen Dingen den eher unglücklich ausgefallenen § 226a Abs 1 TLAO. Diese fortdauernde „Blankoermächtigung“ an die Länder muss aus der Sicht des abschließenden Vereinheitlichungsgebotes des § 7 Abs 6 F-VG 1948 idF FAG 2008 auch verfassungsrechtlich überaus bedenklich anmuten.

### **III. Zu den Entwurfsbestimmungen des Artikels 2 (Abgabenexekutionsordnung)**

Hierzu bestehen keine Anmerkungsbedürfnisse unsererseits.

### **IV. Zu den Entwurfsbestimmungen des Artikels 3 (Kommunalsteuergesetz)**

#### Zur Z 1:

Die Einfügung einer eigenen Haftungsbestimmung in Gestalt des § 6a Entwurf wird entschieden abgelehnt. Dies aus folgenden Gründen:

- Die derzeitige Gesamtschuldregelung in § 6 KommStG übertrifft in ihrer Schärfe schon § 12 BAO, indem sie gesellschaftsrechtlich beschränkte Haftungen, wie zumal für Kommanditisten, schlechthin außer Kraft setzt.

- In Bezug auf die Vertreterhaftung genügte es vollauf, festzulegen: „Für die Haftung gilt § 9 BAO“. Damit wären landesrechtliche Haftungsbestimmungen erübrigt und die von den Materialien in dieser Hinsicht sonst befürchtete Rechtszersplitterung wäre ebenso vermieden.

#### Zur Z 3:

In § 14 Abs 1 letzter Satz KommStG sollte aus Gründen der Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit unbedingt nach dem Begriff „Nachschau“ die Wortfolge „gemäß der BAO“ eingefügt werden. Ansonsten würden (wiederum) landesrechtliche Vorschriften ihre Fortgeltung beanspruchen können und so den Verfassungsauftrag zu einer Vereinheitlichung zunichte machen.

#### Zur Z 4:

Hier ist zusätzlich die faktische Rückwirkung des geplanten § 6a KommStG zu bemängeln.

### **V. Zu den Entwurfsbestimmungen des Artikels 4 (Grundsteuergesetz)**

Ebenso wie zu Artikel 2 (Abgabenexekutionsordnung) erscheinen aus unserer Sicht keine Bemerkungen erforderlich.

### **VI. Schlussbetrachtung**

In verstärkender Wiederholung zur Einleitung dieser Stellungnahme dürfen wir nochmals festhalten, dass das vorliegende Gesetzesvorhaben an sich sehr begrüßt wird und einer langjährigen Forderung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Rechnung trägt. Es dient in großem Ausmaß der Rechtsvereinheitlichung, damit der Rechtssicherheit, aber auch der Verwaltungsvereinfachung, müsste dann aber auch unter deutlich klarerer Außerkraftsetzung sämtlicher LAO zu Ende gebracht werden. Die zum Teil sehr detaillierten Kritikpunkte dieser Stellungnahme übersehen keineswegs die praktischen Schwierigkeiten und Kompromissnotwendigkeiten. Sie sollen vielmehr – und wie stets – einer Verbesserung des bevorstehenden Gesetzgebungsprozesses aus der Sicht der davon betroffenen Steuerpflichtigen und ihrer Berater dienen. Dieser Blickwinkel müsste in Anbetracht der bemühten Rechtsstaatlichkeit und Bürgernähe einer modernen Verwaltung doch bedeutsam sein.

In eben diese Richtung weist auch die Erinnerung an das Memorandum des Fachsenats für Steuerrecht der KWT für eine Steuerreform 2010. Gerade ein mit 1. Jänner 2010 in Kraft tretendes Abgabenverwaltungsreformgesetz wäre besonders geeignet, diese Anliegen aufzugreifen, als da sind:

- Die Bewirkung einer erhöhten Verbindlichkeit von Erlässen durch die vermehrte Überführung vor allem quantitativ wertender Aussagen in (Rechts-)Verordnungen.
- Die Bindung an (qualifizierte) Rechtsauskünfte.
- Die Ermöglichung einer verbindlichen Vereinbarung über Sachverhaltsbeurteilungen („advanced rulings“) nach dem Vorbild vieler anderer Länder, darunter auch EU-Mitgliedsstaaten.

- Die Überführung von auch antragsabhängig zu betätigenden Ermessensnormen des Abgabenverfahrensrechts in die gebundene Vollziehung.

Weiters treten wir entsprechend dem Memorandum nochmals für die Beibehaltung des UFS als wahrhaft unabhängige Verwaltungsinstanz im Rechtsmittelverfahren ein. Den Rechtszug dagegen sogleich von der ersten Instanz zu einem Verwaltungsgericht führen zu lassen, würde einen erheblichen Verlust an Beweglichkeit und damit Sachangepasstheit in der Rechtsanwendung bedeuten. Allein das in den letzten Jahren immer mehr ausgeuferte Instrumentarium zur Überwindung der Rechtskraft zeigt, dass nur eine (weitere) Verwaltungsbehörde imstande sein kann, einen Geschehniswandel, aber auch Mängel im erstinstanzlichen Vollzug wirksam zu berücksichtigen und auszugleichen.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an die Präsidentin des Nationalrates in elektronischer Form an die Internetadresse des Parlaments ([begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at)) übermittelt.

Wir ersuchen höflich unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner e.h.  
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

Referenten:

Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold  
Prof. Dr. Karl Bruckner  
Dkfm. Dr. Franz Burkert  
Univ.-Doz. Dr. Tina Ehrke-Rabel  
Dkfm. Mag. Dr. Ernst Grabenwarter  
MMag. Dr. Rudolf Jirovec  
Mag. Dr. Oliver Kempf  
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner  
Komm.-Rat Johann Mitterer  
Mag. Karl Mitterlehner  
Prof. Dr. Georg Regnemer  
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil  
Mag. Norbert Schrottmeyer  
Mag. Gottfried Maria Sulz  
Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer  
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Taucher