

UNIVERSITÄT INNSBRUCK

INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES FINANZRECHT

A-6020 INNSBRUCK, INNRAIN 36, TEL. 052 22/27886 724/2690

VORSTAND: O. UNIV.-PROF. DR. WERNER DORALT

INNSBRUCK, 25.3.1987

An den
Präsidenten des Nationalrates
Parlament

1010 Wien

Hasslerbauer

Betrifft	GESETZENTWURF
Z	15 - GE: 9.87
Datum:	26. MRZ. 1987
Verteilt	30. MRZ. 1987 <i>Friedrich</i>

Betrifft: Stellungnahme zum Entwurf eines zweiten
Abgabenänderungsgesetzes 1987

Zum Entwurf des 2. AbgÄG 1987 erlaube ich mir folgende
Stellungnahme, die sich auf einzelne Bestimmungen der BA0
beschränkt:

1. Die wesentliche Änderung, die Aussetzung der Einhebung
nach § 212a BA0, ist sprachlich verbesserungsbedürftig
und sollte in dieser Form nicht beschlossen werden. Die
Regelung ist außerdem verfassungsrechtlich bedenklich,
weil sie insbesondere auf das Lohnsteuerverfahren nicht
Bedacht nimmt. Zur Finanzierung und zur Vermeidung miß-
bräuchlicher Inanspruchnahme könnte der Zinssatz für
Aussetzungs- und Stundungszinsen um einen Prozentpunkt
angehoben werden; außerdem sollten die Zinsen ab Antrag-
stellung und nicht erst ab Bewilligung laufen. Der zinsen-
freie Sockelbetrag von S 50.000.- bei der Stundung könnte
ebenfalls abgeschafft werden; durch die automatisierte
Abgabeneinhebung ist die Verwaltungsvereinfachung nicht
mehr gegeben.
2. Säumniszuschlag vom gestundeten Betrag nach § 218 Abs 1 BA0:
Die Regelung führt zu einer exzessiven Besteuerung im Fall
der Säumnis und ist deshalb verfassungsrechtlich und rechts-
politisch bedenklich.

3. Kein Rechtsschutz gegen eine abweisende Stundungserledigung nach dem unverändert vorgesehenen § 254 BAO in Verbindung mit § 212 Abs 1 BAO: Gegen die Abweisung einer Stundung gibt es kein Rechtsmittel; da das Rechtsmittel keine auf-schiebende Wirkung hat, muß die Steuerschuld bezahlt werden; eine bezahlte Steuerschuld kann aber nicht gestundet werden. Als Ausweg müßten auch bereits entrichtete Abgaben nachträglich gestundet werden können.

Zu den einzelnen Punkten.

1. Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

a) Verfassungsrechtliche Bedenken:

§ 212a BAO in der geplanten Fassung beseitigt die vom VfGH aufgegriffene Verfassungswidrigkeit nicht: Nach § 212a BAO sind alle jene Steuerpflichtigen von einem effizienten Rechtsschutz ausgenommen, deren Steuer im Abzugsweg von der auszahlenden Stelle einbehalten wird (Lohnsteuerpflichtige, Kapitalertragsteuerpflichtige, beschränkt Steuerpflichtige). Nach VfGH 11.12.1986, G 119/86 erfordert das Rechtsstaatsprinzip Rechtsschutzeinrichtungen mit einem bestimmten Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber. Das Erkenntnis bietet keinen Hinweis dafür, daß es sachlich gerechtfertigt wäre, Lohnsteuerpflichtige und andere Steuerpflichtige, deren Steuer im Abzugsweg erhoben wird, von einem effizienten Rechtsschutz auszunehmen.

- b) Die Bestimmung ist sprachlich verbesserungsbedürftig, zum Teil ist sie nur schwer verständlich. Davon abgesehen wäre es vielleicht besser gewesen, die bestehende Stundung nach § 212 BAO zu ergänzen und auf diese Weise der Entscheidung des VfGH Rechnung zu tragen. Einige Beispiele sollen die schlechte Qualität des Entwurfs deutlich machen:

- § 212a Abs 1 besteht aus 113 (!) Wörtern und mehreren Schachtelsätzen. Der Inhalt läßt sich auch bei mehrmaligem Lesen nur erahnen.
- § 212 Abs 2: "Die Wirkung einer Aussetzung besteht darin, daß ...". Verbesserungsvorschlag: "Die Aussetzung bewirkt, daß" oder "Bis zum Ablauf oder Widerruf der Aussetzung tritt Zahlungsaufschub ein" oder "... ist die Abgabenschuld nicht zu bezahlen".
- § 212a Abs 3: Statt "Abgabenschuldigkeiten" richtig "Abgabenschuld" (ebenso in Abs 1); außerdem insgesamt zu kompliziert. Verbesserungsvorschlag: "Die Aussetzung der Einhebung kann sich auch auf bereits getilgte Abgabenschulden erstrecken." oder "Die Einhebung kann auch für ... ausgesetzt werden.
- § 212 Abs 4: Der Absatz 4 enthält die notwendigen Bestandteile des Antrags und gehört daher unmittelbar nach Abs 1 eingefügt. Er läßt außerdem nicht deutlich genug erkennen, ob der fehlerhafte Antrag zu einer Abweisung oder zu einem Verbesserungsauftrag führen soll.
Verbesserungsvorschlag: "Der Abgabepflichtige hat die beantragte Herabsetzung der Abgabenschuld (Abs 1 lit a) selbst zu berechnen; die Berechnung der Herabsetzung und die unverhältnismäßigen Nachteile einer sofortigen Einhebung (Abs 1 lit b) sind im Antrag darzulegen. Ein insoweit mangelhafter Antrag ist abzuweisen" ("zur Verbesserung zurückzustellen").

- § 212 Abs 6 lautet "Für die Entrichtung von Abgabenschulden, deren Einhebung ausgesetzt war, steht ... zu". Besser: "Soweit die Einhebung einer Abgabenschuld ausgesetzt war, ist dem Abgabepflichtigen eine Nachfrist ... zu setzen."
- § 212 Abs 7: Der Satz ist in mindestens zwei selbständigen Sätzen aufzuteilen.
- § 212 Abs 8: Inhaltliche Änderung: Die Aussetzungszinsen sollten nicht - wie vorgesehen - erst mit Bewilligung, sondern ab dem Fälligkeitsdatum laufen (gilt genauso für Stundungszinsen!). Der Zeitpunkt der Bewilligung führt zu Vorteilen, die von Zufälligkeiten abhängig sind. Es ist bekannt, daß die Abgabenbehörden gelegentlich im Interesse des Abgabepflichtigen Stundungsanträge oft längere Zeit nicht erledigen, um dem Abgabepflichtigen die Stundungszinsen zu ersparen. Im übrigen sprachliche Verbesserung: "Wird die Einhebung ausgesetzt, so sind Aussetzungszinsen zu entrichten. Der Zinssatz entspricht dem Zinssatz für Stundungszinsen (§ 212 Abs 2)". Der zweite und dritte Satz dürfte entbehrlich sein, der vierte und fünfte Satz könnte einfacher lauten: "Solange die Einhebung ausgesetzt ist, sind die Aussetzungszinsen nicht festzusetzen. § 212 Abs 2 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden."

Die angeführten Verbesserungsvorschläge sind nur Beispiele; sie sollen belegen, daß § 212a insgesamt überarbeitet werden sollte.

2. Säumniszuschlag vom gestundeten Betrag bloß wegen geringfügiger Säumnis - zu § 218 Abs 1 BAO, eventuell auch § 212a BAO

Die vorgesehene Regelung bestärkt neuerlich einen seit jeher bestehenden Mißstand, anstatt ihn zu beseitigen; sie führt zu einem verfassungsrechtlich und rechtspolitisch bedenklichen Ergebnis und löst außerdem immer wieder Nachsichtsverfahren aus, die die Verwaltung unnötig belasten.

Begründung:

Der klassische Fall ist folgender: Es wird eine Stundung beispielsweise von einer Million S bis zum Jahresende gewährt. Dem Steuerpflichtigen unterläuft ein geringfügiger Fehler bei der Verrechnungsanweisung für die USt, oder er glaubt, ein Steuerguthaben zu haben, das inzwischen mit einer anderen Abgabe verrechnet worden ist; auch wenn es sich dabei nur um einen Bagatelbetrag von angenommen 10.000.- S handelt, tritt Säumnis auch für die S 1 Million ein. Der Säumniszuschlag beträgt dann nicht bloß 2 % von 10.000.- S, also 200.- S, die Säumnis erfaßt vielmehr den gestundeten Millionenbetrag. Der Säumniszuschlag dafür beträgt 20.000.- S. also das Doppelte des eigentlich säumigen Betrages und das Hundertfache des eigentlich gerechtfertigten Säumniszuschlages. Denn eigentlich säumig war der Steuerpflichtige bloß mit S 10.000.-; der Millionenbetrag war bis zum Jahresende gestundet. Derartige Fälle sind keine Seltenheit. Der Säumniszuschlag auch vom gestundeten Betrag wirkt exzessiv und ist deshalb verfassungsrechtlich bedenklich. Rechtspolitisch gibt es ebenfalls keine Rechtfertigung. Es werden im Gegenteil Nachsichtsverfahren ausgelöst, die die Verwaltung unnötig belasten.

Sollte ein Terminverlust bei der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) die selben Sanktionen auslösen, gelten die vorgebrachten Einwände auch gegen diese Regelung. Treten die aufgezeigten Folgen bei der Aussetzung der Einhebung dagegen nicht ein, so bestehen - trotz der Ähnlichkeit der Rechtsinstitute - unterschiedliche Folgen, für die es keine Rechtfertigung gibt.

Änderungsvorschlag: Im Falle eines Terminverlustes, der mit dem gestundeten Betrag in keinem Zusammenhang steht, ist eine Nachfrist zu setzen. Dies entspricht schon nach der geltenden Rechtslage zumindest den Vorstellungen des Gesetzgebers. Denn nach § 218 Abs 3 BAO ist im Fall des Widerrufs eine Nachfrist zu setzen. § 218 Abs 1 BAO der geltenden und geplanten Fassung widersprechen diesem - ans sich selbstverständlichen - Prinzip.

Auswirkungen des Änderungsvorschlages: Auswirkungen auf das Steueraufkommen aus dem Änderungsvorschlag dürften oder sollten sich nicht ergeben und sind größtmäßig jedenfalls zu vernachlässigen. Da der Säumniszuschlag in den angeführten Fällen regelmäßig in einem hohen Maß unbillig ist, müßte Nachsicht gewährt werden. Vom Verwaltungsaufwand abgesehen führen die Fälle aber zu erheblichen Aufregungen nicht nur beim Steuerpflichtigen selbst, sondern bei den für das Rechnungswesen zuständigen Mitarbeiter. Von einem fairen Abgabeverfahren kann hier keine Rede sein.

3. Kein Rechtsschutz gegen eine abweisende Stundungserledigung - zu § 254 BAO in Verbindung mit § 212 Abs 1 BAO

Wird ein Stundungsansuchen zu unrecht abgewiesen, dann besteht keine Möglichkeit, gegen die Abweisung mit Erfolg zu berufen. Denn die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung, der Steuerpflichtige muß zahlen, und weil er zahlt, wird nachher die

Berufung mit der Begründung abgewiesen, daß es eine Stundung bereits entrichteter Abgaben nicht gibt. Das heißt: es gibt keinen Rechtsschutz gegen abweisende Stundungserledigungen. Das Ergebnis ist verfassungswidrig (vgl Beiser, öStZ 1984, 102); mit der Aufhebung des § 254 BAO durch den VfGH wurde diese Verfassungswidrigkeit beseitigt, die insoweit unverändert geplante Neuregelung wird wieder verfassungswidrig sein.

Das vergleichbare Problem wurde bei der Aussetzung der Einhebung nach § 212a in Verbindung mit § 230 Abs 6 BAO offenkundig vermieden. Auch das spricht für eine Bereinigung der Verfassungswidrigkeit bei der Stundung.

Änderungsvorschlag: Analog zur Nachsicht sollten auch bereits entrichtete Abgaben gestundet werden können.

Mit vorzüglicher Hochachtung

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Laut', written in a cursive style.