

I. Die Schaffung der Bundesabgabenordnung (BGBl 1961/194)

Aufgabe des vorliegenden Beitrags ist es, die Entwicklung des österreichischen Abgabenverfahrensrechts in den letzten 50 Jahren zu untersuchen. Der Beginn dieses Zeitraums fällt mit einem für das österreichische Abgabenverfahrensrecht maßgebenden Schritt, nämlich der Schaffung der Bundesabgabenordnung (BAO), zusammen. Dazu gab es langjährige Vorarbeiten.¹ Im Jahr 1925 gelang zwar eine zusammenfassende Neuordnung des Verwaltungsverfahrensrechts für die allgemeine Verwaltung, nicht aber für die Abgabenverwaltung. Bis 1938 kam eine einheitliche Regelung für das gesamte Abgabenverfahrensrecht nicht zu Stande. Vorschriften über das Abgabenverfahren waren nur in den einzelnen materiellen Gesetzen und deren Durchführungsbestimmungen enthalten. Somit blieb es bei „verstreuten und uneinheitlichen Verfahrensvorschriften der materiellen Abgabengesetze des Bundes und der Länder“.²

Nachdem Österreich nach 1945 seine Eigenständigkeit wiedererlangt hat, wurden zunächst die reichsrechtlichen Abgabenverfahrensvorschriften – mit wenigen Ausnahmen – als Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung vorläufig in Wirksamkeit belassen.³ Damit galt zwar für den Bereich der Bundesabgaben und der durch die Abgabenverwaltung des Bundes erhobenen Abgaben der übrigen Gebietskörperschaften ein einheitliches Ver-

* Frau Mag. Nicole Tüchler danke ich für wertvolle Anregungen und ihre Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript habe ich am 26. 2. 2010 abgeschlossen.

¹ 228 BlgNR 9. GP 49 ff; vgl. *Reeger/Stoll*, Bundesabgabenordnung (1966) § 1 Anm 1.

² 228 BlgNR 9. GP 49.

³ 228 BlgNR 9. GP 49.

fahrensrecht. Es fehlte jedoch noch immer an einer einheitlichen Regelung für die übrigen Abgaben, deren Verfahrensvorschriften, sofern nicht kraft landesgesetzlicher Bestimmungen die Reichsabgabenordnung nach wie vor anzuwenden war, in den einzelnen Landesgesetzen recht unterschiedlich geregelt wurden.

Eine Neuordnung der für die Abgabenverwaltung des Bundes geltenden Vorschriften erfolgte für verschiedene Teilbereiche im Jahr 1949 auf dem Gebiet der Zustellungen, der Rechtsmittel und der Einhebung.⁴ Diese dann mehrfach novellierten Gesetze sind in die Regelungen der BAO eingebaut worden. Die 1961 erlassene neue BAO enthielt 323 Paragraphen und trat im Bereich der bundesrechtlichen Regelung an die Stelle ehemaliger reichsdeutscher Vorschriften, die in über 400 Paragraphen der bisherigen Reichsabgabenordnung, des Steueranpassungsgesetzes und mehrerer gesetzesändernder reichsrechtlicher Verordnungen enthalten waren, und ersetzte außerdem die in bis dahin etwa 100 Paragraphen enthaltenen Teilregelungen des österreichischen Rechts.⁵ Die BAO bewirkte eine nicht zu leugnende Straffung des Rechtsbestandes.

Der verfahrensrechtliche Teil der BAO lehnte sich an „das bewährte Vorbild des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes“ an.⁶ Die Erläuterungen weisen aber darauf hin, dass der völligen Angleichung Grenzen gesetzt waren, die in den vom allgemeinen Verwaltungsverfahren vielfach abweichenden Besonderheiten des Abgabenverfahrens begründet sind.⁷ Die Regelung des Verkehrs zwischen Abgabenbehörden und Parteien wurden „im Wesentlichen“ dem Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz (AVG) angeglichen und das Ermittlungsverfahren unter Übernahme der Grundsätze des AVG über die Beweisaufnahme geregelt.⁸ Diese Besonderheiten liegen wohl nicht ausschließlich im bloß zweistufigen Instanzenzug. Zwar betonen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, dass die Parteienrechte in der BAO – im Vergleich zur zuvor bestehenden Rechtslage – in mehreren Punkte erheblich

⁴ 228 BlgNR 9. GP 49.

⁵ 228 BlgNR 9. GP 52.

⁶ 228 BlgNR 9. GP 51.

⁷ 228 BlgNR 9. GP 51.

⁸ 228 BlgNR 9. GP 51.

erweitert wurden, jedoch dürfte zu den Besonderheiten des Abgabenverfahrens auch die Berücksichtigung der Interessen des Fiskus zählen. Daraus erklärt sich beispielsweise, dass die Rechtskraft – anders als in anderen Verwaltungsbereichen – in der BAO nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung hat.⁹

Erklärtes Anliegen des Gesetzgebers war es ursprünglich, ein einheitliches Verfahrensrecht für Bundes- und Landesabgaben zu schaffen.¹⁰ Die Verfassungsvorschrift des Art 11 Abs 2 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hat dafür als Rechtsgrundlage aber nicht ausgereicht: Die Erläuterungen betonen die Verzahnung zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht und halten fest, dass es äußerst unzweckmäßig gewesen wäre, die Regelungen der BAO ausschließlich auf das Verfahrensrecht zu beschränken.¹¹ Daher enthält die BAO auch einen „allgemeinen Teil“ – und möglicherweise noch einige weitere Regelungen –, die materiellrechtlichen Charakter haben. Der Anwendungsbereich der BAO beschränkte sich auf die Bundesabgaben. Den Ländern wurde bloß empfohlen, sich bei der Schaffung ihrer Abgabenverfahrensgesetze nach Möglichkeit an der BAO zu orientieren.¹² Dieses Anliegen haben die Länder auch weitgehend beherzigt, allerdings gab es bereits von Beginn an Abweichungen und die unterschiedlichen Gesetzgebungszuständigkeiten führten dazu, dass der Regelungsinhalt vielfach noch weiter auseinander driftete.

II. Die 62 Novellen der BAO

Im Laufe der Jahre gab es eine Vielzahl von Änderungen der BAO. Diese Änderungen hatten völlig unterschiedliche Motive: Zum Teil ging es um inflationsbedingte Änderungen von Wertbeträgen,¹³ zum Teil um Anpassungen

⁹ 228 Blg NR 9. GP 52; vgl. *Stoll*, Die neue Bundesabgabeordnung, ÖStZ 1961, 169 (189); krit. dazu *Klecatsky*, Die Rechtskraft abgabenrechtlicher Bescheide im österreichischen Recht, DÖV 1967, 593; *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in *Mayer ua* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS Walter (1991) 159 (171 ff).

¹⁰ 228 BlgNR 9. GP 50.

¹¹ 228 BlgNR 9. GP 50 f.

¹² 228 BlgNR 9. GP 51.

¹³ BGBl 1965/201: Änderung der BAO; BGBl 1972/262: Änderung der BAO; BGBl 1976/667: Änderung der BAO; BGBl 1981/336: Änderung der BAO.

bei gesetzlichen Änderungen in anderen Steuergesetzen,¹⁴ im Sozialrecht oder auf anderen Gebieten¹⁵ sowie an die technischen Neuerungen.¹⁶ Die Einführung des Euro hatte ebenfalls auf die BAO Auswirkungen.¹⁷ Weitere Novellen der BAO betrafen Zuständigkeitsänderungen: Teilweise zogen Zuständigkeitsänderungen außerhalb der BAO verfahrensrechtliche Konsequenzen nach sich,¹⁸ teilweise ist die Zuständigkeit in der BAO selbst geregelt, sodass Änderungen auch in der BAO zu erfolgen hatten.¹⁹

Mehrfach gingen Änderungen der BAO auch auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) zurück.²⁰ Der VfGH hob mehrere Regelungen der BAO auf und bewirkte auf diese Weise teilweise auch die Hebung des rechtsstaatlichen Standards. Spektakulär war beispielsweise die Aufhebung des in § 254 BAO vorgesehenen Ausschlusses der aufschiebenden Wirkung von Berufungen.²¹ Der Gesetzgeber setzte die aufgehobene Regelung zwar wieder in Kraft, schuf aber gleichzeitig umfangreiche Regelungen über Aussetzungszinsen,²² um ein effektives Rechtsschutzsystem auch im Bereich des Abgabenverfahrensrechts sicherzustellen und den Vorgaben des VfGH zu entsprechen.

¹⁴ BGBl 1972/224: Einführung des Umsatzsteuergesetzes 1972; BGBl 1981/620: Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG); 1981; BGBl 1984/531: AbgÄG 1984; BGBl 1985/557: AbgÄG 1985; BGBl 1987/663: Änderung des Zollgesetzes 1955; BGBl 1992/449: Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG) 1992; BGBl 1993/818: Steuerreformgesetz (StReformG) 1993; BGBl 1994/681: Änderung der BAO; BGBl 1994/682: Änderung der BAO; BGBl 1996/201: Strukturanpassungsgesetz (StruktAnpG) 1996; BGBl I 1997/70: Änderung der BAO; BGBl I 2002/84: AbgÄG 2002; BGBl I 2002/155: Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz (HWG) 2002; BGBl I 2004/180: AbgÄG 2004; BGBl I 2005/161: AbgÄG 2005; BGBl I 2006/99: Betrugsbekämpfungsgesetz 2006; BGBl I 2008/65: Änderung der BAO; BGBl I 2009/52 Budgetbegleitgesetz (BBG) 2009.

¹⁵ BGBl 1983/587: Änderung der BAO; BGBl 1986/325 Änderung der BAO; BGBl 1991/695: AbgÄG 1991; BGBl 1993/694: Privatstiftungsgesetz (PSG); BGBl 1996/411: Sozialrechts-Änderungsgesetz (SRÄG) 1996; BGBl I 2006/100: StruktAnpG 2006; BGBl I 2006/143: UFSG-Novelle 2006; BGBl I 2008/2: Änderung des B-VG; BGBl I 2008/85: Schenkungsmeldegesezt (SchenkMG) 2008; BGBl I 2009/135: Eingetragene Partnerschaft-Gesetz (EPG).

¹⁶ BGBl 1973/577: Änderung des Handelsgesetzbuches und der BAO bezüglich der Verwendung von Datenträgern; BGBl I 1999/28: AbgÄG 1998; BGBl I 2002/132: 2. AbgÄG 2002; BGBl I 2007/24: BBG 2007.

¹⁷ BGBl I 2001/59: Euro-Steuerumstellungsgesetz (EuroStUG) 2001; BGBl I 2001/144: AbgÄG 2001.

¹⁸ BGBl I 2003/71: BBG 2003; BGBl I 2010/9: Neuordnung der Zuständigkeitsregelungen in Abgabensachen.

¹⁹ BGBl 1988/412: BAO-Novelle 1988; BGBl 1993/257: Kompetenz-Abbaugesetz; BGBl I 1999/106: Steuerreformgesetz 2000.

²⁰ BGBl 1974/787: Änderung der BAO; BGBl 1977/320: AbgÄG 1977; BGBl 1992/448: Änderung der BAO; BGBl 1993/12: Änderung der BAO.

²¹ BGBl 1987/72: Aufhebung des § 254 der BAO durch den VfGH.

²² BGBl 1987/312: 2. AbgÄG 1987; vgl auch *Ellinger*, Änderungen der BAO durch das 2. AbgÄG 1987, ÖStZ 1988, 166.

Auch ohne ausdrücklichen Anstoß durch den VfGH kam es zu rechtsstaatlichen Verbesserungen. So wurde die Parteistellung im Jahr 1980 in folgenden Punkten verbessert:²³ Verlängerbarkeit der Ausschlussfristen und der Frist zur Stellung von Wiederaufnahmeanträgen, Einräumung der Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch bei Versäumung materiellrechtlicher Fristen, Erweiterung der Verpflichtung zur Rechtsmittelbelehrung sowie die Ausdehnung der Legitimation zur Stellung von Vorlageanträgen.²⁴ Ein weiteres Beispiel für die Verbesserung der Position der Steuerpflichtigen war die Verkürzung der Verjährungsfristen durch das StReformG 2005.²⁵ Gelegentlich kam es auch zu aus dem Blickwinkel des Abgabepflichten nachteiligen Veränderungen, wie zB durch die Schaffung eines zweiten und dritten Säumniszuschlags im Zuge des BBG 2001.²⁶

Neben dem Verfassungsrecht hat auch das Unionsrecht zu Änderungen geführt:²⁷ Die ursprünglich nur für Aufhebungen aufgrund zwischenstaatlicher Verträge vorgesehene fünfjährige Frist nach § 299 BAO wurde auf Aufhebungen aufgrund von „Gemeinschaftsrecht“ erweitert.²⁸ Bereits zuvor wurde in der Literatur vertreten, dass auch aus dem Gemeinschaftsrecht völkerrechtliche und somit zwischenstaatliche Verpflichtungen erfließen, sodass § 299 Abs 4 BAO auch hierfür eine Rechtsgrundlage bieten würde.²⁹ Später wurde dann die fünfjährige Frist generell beseitigt und auf ein Jahr reduziert,³⁰ in der Hoffnung, damit nach wie vor dem gemeinschaftsrechtlichen Effizienzgebot zu entsprechen.³¹

²³ BGBl 1980/151: Änderung der BAO.

²⁴ 128 BlgNR 9. GP 21 f; vgl auch *Ritz*, Die Berufungsvorentscheidung und der Antrag auf Entscheidung, ÖStZ 1980, 121 ff.

²⁵ BGBl I 2004/57.

²⁶ BGBl I 2000/142: BBG 2001.

²⁷ BGBl 1996/797: AbgÄG 1996.

²⁸ BGBl I 2002/97: Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG); Einfügung der Bestimmung des § 302 Abs 2 lit c BAO als Nachfolgebestimmung zu § 299 Abs 4 BAO.

²⁹ Vgl *Schwarz/Fraberger*, Europarecht als „Steuerschluflploch“, *ecolx* 1998, 165 (170 f); *Fraberger*, Die Wirkung von EuGH-Urteilen und Rechtskraftdurchbrechung im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 151 (191 ff).

³⁰ BGBl I 2009/20: Abgabenverwaltungsreformgesetz (AbgVRefG).

³¹ 38 BlgNR 24. GP 13 f; vgl auch *Griller*, „Rechtskraft“ im Gemeinschaftsrecht: Grundlagen und Grenzen, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren (2008) 45 (60); *GA Colomer*, 11.12.2003, C-30/02, *Recheio*, Slg 2004, I-6051, Nr 41 f; *Sutter*, Vereinheitlichung der Frist zur Rechtskraftdurchbrechung nach § 299 BAO im AbgVRefG, ÖStZ 2009, 404 (405).

Das Ziel, die Regelungen der BAO noch stärker an jene des AVG anzunähern, wurde nie völlig aus den Augen verloren. So wurden beispielsweise in der Novelle BGBl 1969/134³² Regelungen zur Zustellung an das AVG angepasst und mit BGBl 1982/201³³ dann das Zustellgesetz – für den Bereich des Abgabenverwaltungsrechts und des sonstigen Verwaltungsrechts – vereinheitlicht.³⁴ Später erfolgte die Ermöglichung telegraphischer Zustellung,³⁵ eine an das AVG angelehnte Beseitigung behindertendiskriminierender Bestimmungen,³⁶ sowie dem AVG nachgebildete Regelungen zu Anbringen und Niederschriften.³⁷ Weiters wurden Mutwillensstrafen nach dem Vorbild des AVG eingeführt³⁸ und diese sowie Ordnungsstrafen an das AVG-Niveau angepasst.³⁹ Gelegentlich hat auch der Blick in das Ausland die Rechtsentwicklung in Österreich beeinflusst: So wurde ein eigener verfahrensrechtlicher Titel für „rückwirkende Ereignisse“ in Anlehnung an die Regelung der deutschen Abgabenordnung geschaffen.⁴⁰

III. Schaffung des Unabhängigen Finanzsenats

Als Meilenstein in der Rechtsentwicklung ist aber jedenfalls die Schaffung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) herauszuheben.⁴¹ Nach den bis dahin geltenden Regelungen der BAO war über Rechtsmittel entweder von der Finanzlandesdirektion (FLD) monokratisch oder von einem dort eingerichteten Berufungssenat zu entscheiden. Schon alleine die Abgrenzung, unter welchen Voraussetzungen ein monokratisches Organ und unter welchen

³² BGBl 1969/134: Neuerliche Abänderung der BAO; vgl dazu 860 BlgNR 9. GP 5.

³³ BGBl 1982/201: Zustellrechtsanpassungsgesetz.

³⁴ 162 BlgNR 15. GP 8.

³⁵ BGBl 1994/680: AbgÄG 1994.

³⁶ BGBl I 1999/164: Änderung der BAO.

³⁷ BGBl 1989/660: AbgÄG 1989.

³⁸ BGBl I 1998/9: AbgÄG 1997.

³⁹ BGBl I 2007/99: Abgabensicherungsgesetz (AbgSiG) 2007; BGBl I 2003/124: AbgÄG 2003.

⁴⁰ BGBl I 2003/124: AbgÄG 2003.

⁴¹ BGBl I 2002/97: AbgRmRefG.

Voraussetzungen ein Berufungssenat zuständig war, war problematisch.⁴² Dem Berufungssenat gehörten zwei Beamte der FLD und drei von den Interessensvertretungen entsendete Laien an. Die Laien waren weisungsfrei,⁴³ seit der BAO-Novelle BGBl 1993/12 galt dies auch für die beiden Beamten.⁴⁴ Die Unabhängigkeit der beamteten Mitglieder war nicht wirklich gegeben, da sie nur für die Mitgliedschaft im Berufungssenat weisungsfrei gestellt waren, sonst aber nicht.⁴⁵ Der Senatsvorsitzende war regelmäßig auch Dienstvorgesetzter des anderen beamteten Mitglieds.⁴⁶ Darüber hinaus konnte der Präsident der FLD durch Änderungen der Geschäftsverteilung jederzeit auf die Zusammensetzung des Berufungssenates Einfluss nehmen.⁴⁷ Der Vorsitzende konnte die Mitglieder seines Senates für jeden einzelnen Fall und auch für jede einzelne Sitzung oft aus einem Pool von mehr als 100 Personen nach Belieben zusammensuchen.⁴⁸ Aus diesen Gründen und wegen der oft fehlenden fachlichen Kompetenz der drei Laien dominierten regelmäßig die beiden Beamten.⁴⁹ All dies führte dazu, dass das Verfahren von den Steuerpflichtigen und deren Beratern keineswegs als nur annähernd gerichtsähnlich empfunden wurde.⁵⁰

Nach der neugeschaffenen Verfassungsbestimmung des § 1 Abs 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (VFSG) wurde der UFS als unabhängige Verwaltungsbehörde für das gesamte Bundesgebiet errichtet.

⁴² Vgl *Lang*, Der Ausbau der abgabenrechtlichen Berufungssenate zu Finanzgerichten, in *Fellner/Lang/Lenneis*, Berufungssenate in der Finanzverwaltung, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht 197/2000, 12 (14); *Lang*, Die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, SWK 2002, 783 (788); *Fellner*, Verwaltungsgerichte erster Rechtsstufe in Abgabensachen und Finanzstrafsachen?, ÖJZ 1996, 364 (366 f); *Lenneis*, Die Erfahrungen mit dem Verfahren vor den Berufungssenaten in der Praxis, JRP 1998, 1 (3).

⁴³ § 271 Abs 1 BAO idF BGBl 1961/194; vgl *Lang*, Die Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO, ÖStZ 2000, 80 (81).

⁴⁴ 811 BlgNR 18. GP 6 ff; vgl auch *Lang*, ÖStZ 2000, 81.

⁴⁵ Vgl *Lang*, Die „weisungsfreien“ Berufungssenate, SWK 1999, 602 (603); kritisch dazu *Doktor*, Anmerkungen zur Kritik an den weisungsfreien Berufungssenaten, SWK 1999, 969; vgl dazu auch *Lang*, Die Überbesetzung der abgabenrechtlichen Berufungssenate, SWK 1999, 1045 mit vielen weiteren Literaturhinweisen.

⁴⁶ Vgl *Lang*, SWK 1999, 602.

⁴⁷ Vgl *Lang*, Zur Diskussion um die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, FJ 1999, 221 (223); krit *Langheinrich/Ryda*, Bieten die weisungsfreien Berufungssenate eine ausreichende Garantie für die normgerechte Anwendung der Steuergesetze?, FJ 1999, 189.

⁴⁸ Vgl *Lang*, SWK 1999, 603; *Lenneis/Neuber/Wanke*, Verletzt die mögliche Laienauswahl des Senatsvorsitzenden das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter?, SWK 1998, 258.

⁴⁹ Vgl *Lang*, Gelber Brief 197/2000, 16 ff.

⁵⁰ Vgl *Lang*, SWK 1999, 602.

Sein Aufgabengebiet umfasst die Geschäftsbereiche Steuern und Beihilfen, Zoll und Finanzstrafrecht. Der Sitz befindet sich in Wien, Außenstellen – sogenannte Landessenate – in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz, Salzburg und Wien. Der UFS wird vom Präsidenten – derzeit von der Präsidentin – geleitet. Seiner Vollversammlung gehören auch die Vorsitzenden der Berufungssenate und die sonstigen hauptberuflichen Mitglieder an. In den Geschäftsbereichen Steuern und Beihilfen und Finanzstrafrecht kommen auch nebenberufliche Mitglieder zum Einsatz, nicht aber auf dem Gebiet des Zollrechts.

Das Gesetz sieht die Entscheidung durch Berufungssenate vor, die aus zwei hauptberuflichen und zwei nebenberuflichen Mitgliedern bestehen. Auf dem Gebiet des Zollrechts gehören dem Senat nur drei hauptberufliche Mitglieder an. Für die vierköpfigen Senate gilt, dass der Vorsitzende das Dirimierungsrecht hat,⁵¹ und zwar auch auf dem Gebiet des Finanzstrafrechts, wo es zuvor nicht vorgesehen war.⁵² Die beiden Laien können aus den gesetzlichen Berufsvertretungen der selbstständigen Berufe und der unselbstständigen Berufe entsendet werden. Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder können nicht mehr als nebenberufliche Mitglieder fungieren. Diese aus der deutschen Finanzgerichtsordnung entlehnte Regelung überzeugt:⁵³ Es ist nämlich nicht unproblematisch, wenn ein Parteienvertreter an einem Tag „richterliche“ Funktionen hat und gemeinsam mit den hauptberuflichen Mitgliedern entscheiden soll, während er am nächsten Tag die Berufung eines eigenen Klienten vor seinen „richterlichen Kollegen“ zu vertreten hat. Für den Vorsitzenden gilt nunmehr der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung, nicht aber für das zweite hauptberufliche Mitglied. Der Vorsitzende kann aus ursprünglich bis zu sieben, nunmehr sogar aus bis zu neun hauptberuflichen Mitgliedern wählen.⁵⁴

⁵¹ Vgl. *Lang*, Der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung und die verfassungsgesetzlich garantierte Unabhängigkeit des UFS, UFS aktuell 2003, 14 (15); *Lang*, Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, SWK 2006, 1225 (1226).

⁵² Vgl. *Scheil*, Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Finanzstrafrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 189 (214).

⁵³ Vgl. *Lang*, Die Errichtung eines Finanzgerichtes in Österreich, SWK 2001, 981 (983); *Lang*, SWK 2002, 787.

⁵⁴ § 270 Abs 1 Z 2 BAO i d F BGBl I 2006/143; vgl. auch *Lang*, UFS aktuell 2003, 14.

Die Auswahl des zweiten hauptberuflichen Mitglieds ist deshalb von besonderer Brisanz, da dieses regelmäßig als Referent namens des Senats entscheidet. In der großen Mehrzahl der Fälle obliegt in der Praxis nämlich die Entscheidung über Berufungen dem Referenten. Eine Ausnahme ist nur dann vorgesehen, wenn in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt wird oder wenn es der Referent verlangt.

Im Verfahren hat sowohl der Steuerpflichtige als auch die Abgabenbehörde erster Instanz Parteienstellung. Eine mündliche Verhandlung hat stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält. Im Falle der Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates hat eine mündliche Verhandlung auch dann stattzufinden, wenn es entweder der Vorsitzende für erforderlich hält oder wenn es der Berufungssenat auf Antrag eines Mitglieds beschließt. Konsequenz des kontradiktorischen Charakters des Verfahrens ist auch die Möglichkeit der Abgabenbehörde erster Instanz, beim Verwaltungsgerichtshof eine Amtsbeschwerde zu erheben. Diese Amtsbeschwerde ist an die Stelle der früheren Präsidentenbeschwerde getreten.

Aus unionsrechtlicher Sicht hat der UFS jedenfalls eine Veränderung bewirkt: Die zuvor tätigen Berufungssenate galten nämlich nicht als Gericht und dementsprechend auch nicht als vorlageberechtigt.⁵⁵ Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat ein an ihn von einem Berufungssenat gerichtetes Vorabentscheidungsersuchen zurückgewiesen.⁵⁶ Die nunmehr amtierenden Berufungssenate und deren Referenten sind hingegen anerkanntermaßen hinreichend unabhängig, um sie als Gericht zu qualifizieren.⁵⁷ Sie haben diese Gelegenheit auch schon genutzt, um eine Reihe von Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten.⁵⁸

⁵⁵ Vgl. *Lang*, Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes, in *Ludwig/Widinsky* (Hrsg.), Generationenwechsel – FS Bruckner (2008) 119 (123); zur Diskussion vor dem Urteil des EuGH vgl. *Lang*, Österreichische Berufungssenate als Gericht im Sinne des Art. 234 EGV?, IStR 2000, 332 mwN.

⁵⁶ EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, *Schmid*, Slg 2002, I-4573, Rn 34 ff.

⁵⁷ Vgl. *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, ÖJT Gutachten IV/1 (2006) 79 ff; *Keppert*, Rechtsschutz im Steuerrecht, ÖJT Referate und Diskussionsbeiträge IV/2 (2006) 67 f.

⁵⁸ Vgl. zB jüngst UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, beim EuGH anhängig unter Rs C-97/09 *Schmelz*.

Die Schaffung des UFS hatte noch weitere Konsequenzen: Damit entfielen nämlich eine Reihe von Zuständigkeiten der Finanzlandesdirektionen. Die Finanzlandesdirektionen konnten zugunsten flexibler Strukturen beseitigt werden.⁵⁹ Gleichzeitig wurden auch die starren Regelungen des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes (AVOG) aufgeweicht.⁶⁰ Die Finanzämter sind nunmehr – mit wenigen Ausnahmen – nicht mehr ausdrücklich im Gesetz verankert. Sie können daher vom Bundesminister für Finanzen geschaffen und auch wieder beseitigt werden, der nach dem AVOG dazu aufgrund einer Verordnungsermächtigung befugt ist.

IV. Die Vereinheitlichung von BAO und Landesabgabenordnungen

Ein weiterer Meilenstein ist jüngsten Datums: Die BAO ist seit 1. Jänner 2010 auch auf die von den Ländern und Gemeinden erhobenen Abgaben anwendbar.⁶¹ Fast 50 Jahre nach Schaffung der BAO ist es gelungen, die verfassungsrechtliche Patt-Situation zu durchbrechen: Der Verfassungsgesetzgeber hat eine Rechtsgrundlage geschaffen, um den Anwendungsbereich der BAO entsprechend zu erweitern: Nach § 7 Abs 6 des Finanz-Verfassungsgesetzes (F-VG) 1948 regelt die Bundesgesetzgebung „die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“.⁶² Die Regelung gibt nun eine Rechtsgrundlage dafür ab, dass die Bundesgesetzgebung neben den verfahrensrechtlichen Vorschriften auch die damit eng verzahnten materiellrechtlichen Vorschriften auf dem Gebiet des Landesabgabenrechts erlassen darf. Fraglich könnte allerdings sein, ob der Verfassungsgesetzgeber etwas über das Ziel geschossen hat: Der Wortlaut der Regelungen erweckt nämlich auf den ersten Blick den Eindruck, dass sowohl die Verfahrensregelungen als auch die „allgemeinen Bestimmungen“ nunmehr nur noch vom Bundesgesetzgeber geschaffen werden dürfen. Bei zahlreichen materiellrechtlichen

⁵⁹ Vgl. Müller, Die Reform der österreichischen Finanzverwaltung – Ein neuer Weg in der Verwaltungsreform, ÖStZ 2003, 13 ff.

⁶⁰ BGBl I 2002/97: AbgRmRefG.

⁶¹ BGBl I 2009/20: AbgVRefG.

⁶² § 7 Abs 6 F-VG; vgl. auch Lang, Die Zuständigkeit zur Abgabengesetzgebung nach § 7 Abs 6 F-VG, in Bundesministerium für Finanzen (BMF)/Johannes Kepler Universität (JKU) Linz (Hrsg), GedS Quantschnigg (2010) 189.

Vorschriften von Ländern und Gemeinden stellt sich aber die Notwendigkeit der Erlassung spezifischer verfahrensrechtlicher Regelungen.⁶³ Der Bundesgesetzgeber wird dies nicht leisten können. Vor allem aber wäre das Abgabenerfindungsrecht der Länder erheblich beeinträchtigt, wenn nun nur mehr der Bundesgesetzgeber Verfahrensregelungen erlassen könnte und es daher auch in der Hand hätte, die Anwendbarkeit seiner Verfahrensvorschriften nur für ganz bestimmte Landesabgaben vorzusehen.⁶⁴ Ebenso problematisch wäre es, wenn die neue Verfassungsrechtslage darauf hinauslaufen würde, dass streng zwischen den „allgemeinen Bestimmungen“ und den besonderen Bestimmung des materiellen Steuerrechts zu unterscheiden wäre und der Landesgesetzgeber nunmehr keine allgemeinen Bestimmungen – wie etwa die im allgemeinen Teil der BAO enthaltenen Definitionen – selbst erlassen dürfte.⁶⁵ Versteht man die Regelung des § 7 Abs 6 F-VG allerdings in engem Zusammenhang mit Art 11 Abs 2 B-VG, so lassen sich die geschilderten Probleme lösen, wenn man neben der Regelung des § 7 Abs 6 F-VG auch eine auf Art 11 Abs 2 letzter Satzteil B-VG gestützte Zuständigkeit der Länder zur Erlassung von verfahrensrechtlichen und materiellrechtlichen Bestimmungen annimmt.⁶⁶

Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf die Landes- und Gemeindeabgaben stellt jedenfalls einen „Quantensprung“ dar. Erstmals sind die für Landes- und Gemeindeabgaben einerseits und Bundesabgaben andererseits geltenden Regelungen weitgehend vereinheitlicht. Nur wenige Sonderbestimmungen sind speziell für Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar.⁶⁷ Die weitgehende Vereinheitlichung des Verfahrensrechts ist ein unschätzbare Vorteil und schafft für die Steuerpflichtigen und deren Berater erhebliche Vereinfachungen. Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass kompetenzrechtlich in Zukunft der Bundesgesetzgeber das Heft in der Hand hat und damit auf

⁶³ Vgl. Lang, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Quantschnigg-GedS, 197.

⁶⁴ Vgl. Lang, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Quantschnigg-GedS, 199.

⁶⁵ Vgl. Lang, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Quantschnigg-GedS, 205.

⁶⁶ Vgl. Lang, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Quantschnigg-GedS, 207 f.

⁶⁷ ZB gilt gem § 135a BAO für Landes- und Gemeindeabgaben der letzte Satz von § 135 BAO nicht, wonach Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen sind; vgl dazu Ritz/Rathgeber/Koran, Abgabenordnung neu, 146. Ein weiteres Beispiel findet sich in § 217a Z 1 BAO, wonach für Landes- und Gemeindeabgaben ein zweiter und dritter Säumniszuschlag nicht zu erheben ist.

lange Sicht die wenigen – gerade erwähnten – Sonderregelungen für Landes- und Gemeindeabgaben beseitigt werden können.

V. Künftiger Reformbedarf

Gerade in den letzten Jahren konnte das Abgabenverfahrensrecht in erheblichem Umfang weiterentwickelt werden. Sowohl die Schaffung des UFS als auch die Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf die Landes- und Gemeindeabgaben sind „große Würfe“. Während es aber auf dem zuletzt genannten Gebiet verhältnismäßig geringfügiger Nachjustierungen bedarf, sollte meines Erachtens die Schaffung des UFS bloß als erster Reformschritt gesehen werden, dem noch ein weiterer wichtiger Schritt folgen soll:

Derzeit weist der UFS noch einige Schwächen auf, die darauf zurückzuführen sind, dass am UFS die Reste der Eierschalen der früheren Senatsverfahren kleben: Zu Zeiten des Verfahrens vor den Berufungssenaten der FLD war der Senatsvorsitzende regelmäßig auch Dienstvorgesetzter des zweiten beamteten Mitglieds. Diese besondere Stellung des Senatsvorsitzenden hat auch in den noch heute geltenden Regelungen über den UFS ihren Niederschlag gefunden, indem der Senatsvorsitzende das zweite Mitglied aus einem Pool von sieben – und nun sogar neun – Personen nach Belieben auswählen kann und es damit in der Hand hat, darüber zu entscheiden, wie viele und welche Fälle die anderen dem Senat zugewiesenen hauptberuflichen Mitglieder bearbeiten dürfen. Dies führt nach wie vor zu einer starken Abhängigkeit des „sonstigen hauptberuflichen Mitglieds“ vom Vorsitzenden. In Zukunft sollte daher auch auf dieser Ebene die feste Geschäftsverteilung verankert sein.

Auf das Laienelement wurde auf dem Gebiet des Zollrechts zur Gänze verzichtet, in den anderen Geschäftsbereichen wurde es in der Praxis auch weitgehend dadurch zurückgedrängt, dass die Zahl der Entscheidungen durch Referenten äußerst hoch ist. Schon bei der Schaffung des UFS waren die Stimmen, die sich generell für die Streichung der Laienmitwirkung ausge-

sprochen haben, deutlich vernehmbar,⁶⁸ konnten sich aber nicht durchsetzen. Es wäre nun an der Zeit, diesen weiteren Schritt zu setzen. Verzichtet man zur Gänze auf das in der Praxis schwerfällige Verfahren der Senatsentscheidung durch Laien, könnten dadurch Ressourcen frei werden, um der Entscheidung durch ein Kollegium hauptberuflicher Mitglieder größere Bedeutung einzuräumen.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Akzeptanz und die Wahrnehmung der Unabhängigkeit des UFS vor allem durch einen Umstand beeinträchtigt ist: Die Zuständigkeit zur Ernennung von Mitgliedern und die Dienstaufsicht liegt beim Bundesministerium für Finanzen (BMF). Zu einer schiefen Optik führen auch die Controllingregelungen und die damit verbundenen Berichtspflichten des UFS an das BMF.⁶⁹ Die derzeitige Konstellation, wonach das BMF einerseits Aufsichtspflichten hat, andererseits aber im Wege seiner nachgeordneten Dienststellen – der Finanzämter – auch Partei vor dem UFS ist und dadurch von Entscheidungen des UFS unmittelbar betroffen ist, ist nicht ideal.⁷⁰ Der Eindruck, dass eine – wenn auch völlig zufällig angeordnete – zusätzliche Controllingmaßnahme des BMF als „Retourkutsche“ für eine gegen die Interessen des BMF gerichtete Entscheidung des UFS anzusehen ist, lässt sich oft nicht zerstreuen.

All diese Probleme wären beseitigt, wenn der UFS in das nach wie vor in Diskussion befindliche Verwaltungsgericht erster Instanz des Bundes überführt würde.⁷¹ Erst vor wenigen Wochen hat das Bundeskanzleramt einen Entwurf einer Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2010 vorgelegt, der weitgehende verfassungsrechtliche Änderungen vorsieht.⁷² Derzeit ist alles andere als klar, ob und wann es zur Schaffung derartiger Verwaltungsgerichte

⁶⁸ Vgl zB die Diskussionen am 16. ÖJT, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT Referate und Diskussionsbeiträge IV/2 (2006) 127 ff; zu den Argumenten ausführlich *Lang*, Gelber Brief 197/2000, 21 ff; *Beusch*, Die Mitwirkung der Laien, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2008) 349 (369).

⁶⁹ Vgl *Lang*, SWK 2006, 1225.

⁷⁰ Vgl die Diskussionen am 16. ÖJT, 16. ÖJT IV/2, 127 ff.

⁷¹ Vgl Entwurf einer Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2010, 12. 2. 2010, BKA-601.999/0001-V/1/2010 auf Grundlage eines Entwurfs der Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform im Bundeskanzleramt vom 23. Juli 2007, 94/ME 23. GP; vgl zB *Jablonek*, Perspektiven der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 377 (379 ff).

⁷² Vgl EB zum Entwurf einer Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2010, 12. 2. 2010, 3 ff.

erster Instanz kommen wird. Immerhin bedarf es dazu einer verfassungsändernden Mehrheit, über die die derzeitigen Regierungsparteien alleine nicht verfügen.

Käme es aber zur Einrichtung eines Verwaltungsgerichts erster Instanz im Sinne des vorgelegten Entwurfs, würde ein spezielles „Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen“ an die Stelle des UFS treten. Das Steuerrecht wäre nicht von der Kompetenz des sonst zuständigen Verwaltungsgerichts des Bundes erfasst. Die Konsequenzen wären fatal: Abgabenrecht würde als Verwaltungsrecht „zweiter Klasse“ gelten. In Wahrheit gibt es keinen Grund, das Abgabenrecht nicht auch in die Zuständigkeit eines Verwaltungsgerichts des Bundes einzu-beziehen: Die fachliche Spezialkompetenz bliebe gewahrt, da auch innerhalb eines Verwaltungsgerichts erster Instanz wohl abgabenrechtliche Senate eingerichtet würden. Wenn einem abgabenrechtlichen Senat gelegentlich ein Experte aus einem anderen Rechtsgebiet angehörte oder ein abgabenrechtlicher Experte zeitweilig einen anderen Senat verstärkte und sich auf diese Weise Kenntnisse über andere Gebiete des Verwaltungsrechts aneignete, würde dies sicherlich positive Auswirkungen auf die Qualität der Rechtsprechung haben. Und nicht zuletzt würde auch die Notwendigkeit, ein einheitliches Verfahrensrecht für das Verwaltungsgericht erster Instanz zu schaffen,⁷³ den Blick stärker auf noch bestehende Unterschiede zwischen den „unterhalb“ der gerichtlichen Instanz maßgebenden Regelungen des AVG und der BAO lenken und damit langfristig zur weiteren Angleichung der beiden Verfahrensordnungen beitragen.

Der derzeit vorliegende Entwurf weist daher erhebliche Nachteile auf: Das Steuerrecht und die anderen Verwaltungsrechtsgebiete würden sich weiterhin und noch stärker auseinanderentwickeln. Schon jetzt wenden Behörden und Gerichte bedauerlicherweise immer wieder steuerliche „Sondermethoden“ an: Sie missverstehen gelegentlich die steuerrechtlich gebotene „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ als Ermächtigung zur Umdeutung des Sachverhalts nach

⁷³ Vgl. Lang, in Ludwig/Widinsky (Hrsg.), Bruckner-FS 125; Staringer, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten erster Instanz: Anforderungen und Spielräume für das Verwaltungsprozessrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2008) 227 ff.

wirtschaftlichen Gesichtspunkten.⁷⁴ Oft lösen sie Umgehungsversuche fälschlich durch Rückgriff auf die angeblichen Motive des Steuerpflichtigen und die behauptete Ungewöhnlichkeit der Gestaltung, statt bei der Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Regelung auf deren Zweck abzustellen.⁷⁵ Mitunter erfolgt sogar noch heute die Auslegung von Steuergesetzen im Zweifel zugunsten des Fiskus.⁷⁶ Die Gefahr derartiger Fehlentwicklungen steigt bei Abschottung der steuerlichen Gerichte. Ein einziges Verwaltungsgericht des Bundes würde die personelle Durchmischung erleichtern, die Entwicklung einer gemeinsamen richterlichen Kultur begünstigen und die Gefahr methodischer Sonderwege verringern.

Gegen ein einziges Verwaltungsgericht scheinen aber die unterschiedlichen Ernennungsvoraussetzungen für die Mitglieder zu sprechen. Der Entwurf fordert für Finanzrichter nicht unbedingt ein rechtswissenschaftliches Studium. Ein „einschlägiges Studium“ genügt.⁷⁷ Dem UFS gehören derzeit auch Wirtschaftswissenschaftler an. Der UFS hat mit ihnen gute Erfahrungen gemacht. Sie haben in ihrem Studium oft eine qualifizierte steuerrechtliche Ausbildung erworben. An ihnen kann aber auch bei Errichtung eines einzigen Verwaltungsgerichts des Bundes festgehalten werden. Für die Mitglieder abgabenrechtlicher Senate dieses Gerichtes könnten spezifische Ernennungsvoraussetzungen gelten. Vielleicht würden die Finanzrichter dann aber zu Richtern „zweiter Klasse“. Als Alternative ist daher zu erwägen, die Ernennung der derzeit dem UFS angehörenden Wirtschaftswissenschaftler zu Richtern des Verwaltungsgerichts des Bundes als Ausnahme zuzulassen. Sonst sollten auch die für Steuerrecht zuständigen Richter einen rechtswissenschaftlichen Studienabschluss benötigen. Das Juristenmonopol wäre dann auch in der Steuerrechtsprechung langfristig wiederhergestellt. Ein einheitliches Verwaltungsgericht des Bundes wäre daher durchaus vor diesem Hintergrund praktikabel.

⁷⁴ Vgl. *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff.; *Gassner*, Der Gestaltungsmaßbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung, ÖStZ 1981, 262 (263 ff.).

⁷⁵ Vgl. *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (27 ff.).

⁷⁶ Vgl. *Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco?, SWI 2009, 216 (222).

⁷⁷ Vgl. EB zum Entwurf einer Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2010, 12. 2. 2010, 12.

Bei einer Trennung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz in verschiedene Gerichte wäre nicht sichergestellt, dass ein Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen dem Einfluss des Finanzministeriums entzogen wäre. Wenn ein derartiges Gericht zum Finanzministerium ressortierte, bliebe der größte Mangel der bisherigen Rechtslage erhalten: Immerhin sollen die Entscheidungen der Finanzämter, der dem Ministerium nachgeordneten und weisungsgebundenen Dienststellen, von diesem Gericht überprüft werden. Wenn aber dieses Ressort beispielsweise für Budget und Controlling des Gerichts zuständig wäre, wäre die Optik weiterhin katastrophal. Nicht ohne Grund ist die Steuerrechtsprechung in fast allen deutschen Bundesländern den Justizministerien und gerade nicht den Finanzministerien übertragen.

VI. Würdigung

All dies zeigt, dass der Kampf um den Rechtsstaat nie gewonnen ist, er ist permanent zu führen: In den letzten 50 Jahren wurden auf dem Gebiet des Abgabenverfahrensrechts sicher große Fortschritte erzielt: Nach der Schaffung der BAO waren sicherlich die Errichtung des UFS und die Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf die Landes- und Gemeindeabgaben große Meilensteine. Sollte es nun doch zum weiteren – und begrüßenswerten – Ausbau der Verwaltungsgerichtsbarkeit kommen, ist von entscheidender Bedeutung, dass das Steuerrecht nicht zum Stiefkind der Reform wird. Die verfahrensrechtlichen Unterschiede zwischen dem Steuerrecht und den anderen Gebieten des Verwaltungsrechts sollten kritisch überprüft und wo immer möglich die Regelungen aneinander angepasst werden. Wenn es gelingt, steuerrechtliche Sonderwege zu vermeiden, kann auch langfristig sichergestellt werden, dass die Rechtsschutzstandards auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht den Entwicklungen in anderen Rechtsgebieten nachhinken.