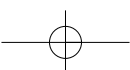
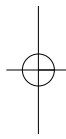


Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes

Michael Lang

- I. Karl Bruckner als wissenschaftlich fundierter Steuerrechtspraktiker und als Steuerrechtspolitiker**
- II. Der Entwurf der „Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform“**
- III. Verzicht auf Eingliederung des UFS?**
- IV. Die Ausfüllung der verfassungsgesetzlichen Spielräume durch den einfachen Gesetzgeber**
- V. Zusammenfassende Würdigung**



I. Karl Bruckner als wissenschaftlich fundierter Steuerrechtspraktiker und als Steuerrechtspolitiker

Karl Bruckner gehört zu den namhaftesten Steuerexperten Österreichs. Seine Fachkenntnisse nutzt er nicht nur zugunsten seiner Klienten. Häufig nimmt er zu Fachfragen auch öffentlich Stellung. Seit Jahren leitet er den Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhandler und seit einiger Zeit ist er darüber hinaus auch Vizepräsident der Kammer der Wirtschaftstreuhandler. In diesen Funktionen äußert er sich nicht nur zur Anwendung des geltenden Rechts, sondern auch zu rechtspolitischen Fragestellungen. Unter seiner fachkundigen Leitung hat der Fachsenat für Steuerrecht nicht nur im Rahmen der Begutachtungsverfahren wesentliche Beiträge zu Steuerreformdiskussionen geleistet, sondern ist auch mit einer Reihe von Reformvorschlägen an die Öffentlichkeit getreten, mit denen sich die Kammer der Wirtschaftstreuhandler als Vordenker profilieren konnte. *Karl Bruckner* ist somit nicht nur wissenschaftlich fundierter Steuerrechtspraktiker, sondern auch maßgebender und erfolgreicher Steuerrechtspolitiker.

Den zuletzt genannten Umstand möchte ich zum Anlass nehmen, ein rechtspolitisches Thema aufzugreifen, von dem ich weiß, dass es das Interesse des Jubilars findet. Wiederholt hatte ich bereits Gelegenheit, mit *Karl Bruckner* über Verbesserungen des Rechtsschutzes im Allgemeinen und über die Weiterentwicklung des Unabhängigen Finanzsenats zu einem echten erstinstanzlichen Verwaltungsgericht im Besonderen zu diskutieren. Den vorliegenden Entwurf der „Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform“ möchte ich daher zum Anlass nehmen, mich mit den im Begutachtungsverfahren geäußerten Argumenten auseinanderzusetzen.

II. Der Entwurf der „Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform“

Die von *Georg Lienbacher* geleitete „Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform“, der *Franz Fiedler*, *Andreas Khol*, *Peter Kostelka*, *Theo Öhlinger* sowie – als Vertreter der Landeshauptleute von Salzburg und Vorarlberg – *Ewald Wiederin* und *Jürgen Weiss* angehörten, legte am 23.7.2007 einen Expertenentwurf für eine umfassende Verfassungsreform vor.¹ Dieser Entwurf sieht – unter anderem – die Einführung einer einstufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit durch Schaffung von neun Verwaltungsgerichten der Länder und einem Verwaltungsgericht des Bundes vor. Diese Gerichte sollen eine Reihe von Sonderbehörden wie nach Art 133 Z 4 B-VG errichtete Kollegialorgane, den UVS, den UBAS und eben auch den UFS ablösen.

Teile des Entwurfs sind vom Verfassungsgesetzgeber bereits umgesetzt worden. Die Regelungen über die Verwaltungsgerichtsbarkeit waren nicht darunter. Stattdessen hat der Verfassungsgesetzgeber ein Bundesasylgericht geschaffen, dessen Entscheidungen weitgehend nicht der Kontrolle des VwGH unterliegen.² Damit ist der Verfassungsgesetzgeber einem von verschiedenen Seiten artikulierten aktuellen politischen Bedürf-

¹ Entwurf der Expertengruppe Staats- und Verwaltungsreform im Bundeskanzleramt vom 23. Juli 2007; 94/ME XXIII. GP.

² BGBl I 2008/2.

nis nachgekommen, Rahmenbedingungen zu schaffen, um den Rückstau an Asylverfahren in nächster Zeit zu bewältigen. Der Verfassungsgesetzgeber musste sich dabei den Vorwurf gefallen lassen, modernen rechtsstaatlichen Standards nicht hinreichend Rechnung getragen zu haben.³ Nicht zuletzt auf Grund der vehement geäußerten Kritik ist zu erwarten, dass es sich bei der Schaffung des Bundesasylgerichts um eine Übergangslösung handelt. Eine Vorentscheidung dahingehend, den im Entwurf der Expertengruppe vorgezeichneten Weg, ein einheitliches Verwaltungsgericht des Bundes zu schaffen, wieder zu verlassen, ist daher nicht gefallen. Vielmehr ist zu erwarten, dass die unbefriedigende Situation auf dem Gebiet des Asylrechts den Ruf nach einer Gesamtreform immer lauter werden lässt. Sofern der Verfassungsgesetzgeber die vorbereitete Reform nicht ohnehin zügig umsetzt, sodass dem Verwaltungsgericht des Bundes nach Abbau des Rückstaus an Asylverfahren auch diese Zuständigkeit übertragen werden kann, wird die rechtsstaatlich problematische Situation auf dem Gebiet der Asylverfahren zusätzlichen Reformdruck aufbauen.

Nach dem Entwurf der Expertengruppe soll das Verwaltungsgericht des Bundes neben der Zuständigkeit auf dem Gebiet des Asylrechts „jedenfalls die Aufgaben des unabhängigen Finanzsenats [...] sowie des Bundesvergabeamts wahrnehmen. Bisher bestehende Kollegialbehörden mit richterlichem Einschlag sowie durch fugitive Verfassungsbestimmung weisungsfrei gestellte Organe sollen, soweit (bzw. in dem Ausmaß, in dem) sie rechtsprechende Tätigkeit ausüben, in die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz eingegliedert werden“.⁴

Die im Entwurf vorliegenden Verfassungsvorschriften lassen dem einfachen Gesetzgeber eine Reihe von Umsetzungsspielräumen:⁵ „Besonderheiten einzelner Materien soll durch die Möglichkeit der Errichtung von Fachsenaten und der Mitwirkung von Laienrichtern sowie durch die Möglichkeit der Schaffung besonderer verfahrensrechtlicher Regelungen Rechnung getragen werden“. Auch die im Entwurf des Art 134 B-VG enthaltenen „Qualifikationserfordernisse eines abgeschlossenen Studiums und einer fünfjährigen Berufserfahrung stellen nur Mindestanforderungen dar (arg ‚zumindest‘). Durch einfaches Gesetz können für einzelne oder alle Mitglieder darüber hinausgehende Erfordernisse (zB Abschluss des Studiums der Rechtswissenschaften) vorgesehen werden“.⁶

III. Verzicht auf Eingliederung des UFS?

Die im Entwurf vorgesehene Eingliederung des UFS in das Verwaltungsgericht des Bundes ist im Begutachtungsverfahren nicht uneingeschränkt positiv kommentiert worden. Während der Dienststellenausschuss für die Bediensteten des UFS zum Ergebnis kam, er „kann und will“ sich einer „im Zuge einer umfassenden Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit erfolgenden Anhebung des Rechtsschutzstandards durch Einführung einer Verwaltungsgerichtsebene“ nicht verschließen, und den „Entwurf insgesamt als positiv be-

³ Vgl beispielsweise Salzburger Nachrichten vom 6.12.2007, 2; Neue Zürcher Zeitung vom 6.12.2007, 3; Wiener Zeitung vom 11.12.2007, 5; Die Presse vom 5.12.2007, 3; *Benn-Ibler*, Asyl für den Rechtsstaat, AnwBl 2007, 539 (539).

⁴ Vgl Erläut 94/ME XXIII. GP, 3.

⁵ Vgl Erläut 94/ME XXIII. GP, 14.

⁶ Vgl Erläut 94/ME XXIII. GP, 17.

Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes

wertet“ hat,⁷ wäre nach Auffassung der Präsidentin des UFS „eine eigene Finanzgerichtsbarkeit einer Eingliederung in ein Bundesverwaltungsgericht 1. Instanz vorzuziehen“.⁸ Diese Stellungnahme soll Anlass sein, nochmals der Frage nachzugehen, ob es nicht doch gerechtfertigt sein könnte, auf dem Gebiet des Abgabenrechts ein Sonderverwaltungsgericht zu etablieren.

Der Umstand, dass der UFS selbst erst vor wenigen Jahren geschaffen wurde, mag vielleicht bei den Betroffenen eine gewisse Reformmüdigkeit herbeiführen, ist aber für sich noch kein Grund, auf dem Gebiet des Abgabenrechts einen Sonderweg zu gehen und bloß den UFS gerichtsähnlicher zu machen oder ihn gar unverändert zu belassen. Unbestritten ist die Schaffung des UFS im Jahre 2002 als wesentlicher rechtsstaatlicher Fortschritt zu sehen. Bis dahin war unterhalb der Verwaltungsgerichtsbarkeit auf Ebene der Finanzlandesdirektionen je nach Materie entweder eine monokratische oder eine kollegiale Zuständigkeit vorgesehen. Mitglieder des Kollegialorgans waren zwei eigens für diese Zwecke weisungsfrei gestellte Beamte der Finanzlandesdirektion und drei von den beruflichen Interessenvertretungen entsendete Laien.⁹ Die beiden Beamten, die auf Grund ihrer Fachkompetenz das Verfahren über weite Strecken dominierten, waren außerhalb ihrer Senatstätigkeit weisungsgebunden und befanden sich daher in einer Mischverwendung. Der Senatsvorsitzende hatte eine dominierende Position, da er die beamteten Mitglieder und die Laien nach damals gängiger Praxis aus einem Pool von oft mehr als 100 Personen für jeden Fall und jede Sitzung frei wählen konnte.¹⁰ Die Berufungssenate wurden daher nicht als unabhängig wahrgenommen. Letztlich betrachtete nicht einmal der EuGH die Berufungssenate als Gerichte nach Art 234 EG und versagte ihnen die Vorlagefähigkeit,¹¹ obwohl die Standards, die nach der Rechtsprechung des EuGH dabei zu berücksichtigen sind, denkbar niedrig sind.¹² Wenngleich die in den Berufungssenaten der Finanzlandesdirektionen tätigen Beamten das damalige System seinerzeit verteidigten,¹³ wurde der UFS bereits kurz nach seiner Errichtung selbst von den früher in den Finanzlandesdirektionen tätigen Mitgliedern als wichtige rechtsstaatliche Errungenschaft gepriesen.¹⁴ Die Etablierung des UFS war aber immer nur ein erster Reformschritt.¹⁵ Ziel der gesetzlichen Änderungen war es, den Rechtsschutzstandard im Abgabenrecht jenem

⁷ 22/SN-94/ME, 1 f.

⁸ 32/SN-94/ME, 6 f.

⁹ Vgl *Lang*, Die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, SWK 2002, 543 (548).

¹⁰ Vgl *Lang*, Berufungssenate gesetzswidrig zusammengesetzt?, SWK 1998, 42 (42 ff); *Lang*, Bedenken gegen die Überbesetzung der Berufungssenate, SWK 1998, 314 (314 ff); *Lang*, Die „weisungsfreien“ Berufungssenate, SWK 1999, 326 (326 ff); *Lang*, Die Anforderungen an die Zusammensetzung der Berufungssenate nach der Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1999, 592 (592 ff).

¹¹ EuGH, Rs C-516/99, *Walter Schmid*, Slg 2002, I-4593; vgl schon zuvor *Lang*, Die Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens für das Abgabenverfahren, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 99 (101 ff); vgl auch *Lang*, Vorlageberechtigung und Vorlageverpflichtung von Berufungssenaten, ÖStZ 1998, 384 (384 ff); *Lang*, Österreichische Berufungssenate als Gerichte im Sinne des Art. 234 EGV?, IStR 2000, 332 (332 ff).

¹² Vgl *Schima*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH (2004) 30 ff.

¹³ Vgl *Lenneis/Neuber/Wanke*, Verletzt die mögliche Laienauswahl des Senatsvorsitzenden das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter?, SWK 1998, 258 (258 ff).

¹⁴ Vgl *Renner*, Das neue Berufungsverfahren in Abgabensachen, SWK 2003, 264 (264 ff).

¹⁵ So schon *Lang*, SWK 2002, 554 f.

in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts anzugleichen. Tatsächlich wurde auf diese Weise der abgabenrechtliche Rechtsschutz jenen Standards angenähert, die der UVS auf dem Gebiet weiterer Bereiche des sonstigen Verwaltungsrechts gewährleistet. Solange mit dem UVS auf dem Gebiet des sonstigen Verwaltungsrechts eine – wenn auch unabhängig gestellte – Verwaltungsbehörde und kein Gericht unterhalb des VwGH zuständig ist, war es schwer zu argumentieren, dass im Abgabenrecht der Rechtsschutz noch weiter ausgebaut werden sollte. Wenn aber an die Stelle des UVS das Verwaltungsgericht des Bundes tritt, gibt es keinen Grund, warum auf dem Gebiet des Abgabenrechts nicht nachgezogen werden sollte.

All diese Argumente machen es aber noch nicht zwingend erforderlich, den UFS in ein Verwaltungsgericht des Bundes einzugliedern. Sie könnten genauso auch für die Schaffung eines Sonderverwaltungsgerichts in Abgabensachen ins Treffen geführt werden. Für ein organisatorisch einheitliches Verwaltungsgericht des Bundes, das auch die Zuständigkeit für Steuern und Beihilfen, Finanzstrafrecht und Zollrecht hat, spricht aber vor allem, dass der steuerrechtliche Rechtsschutz aus der Nahebeziehung zum Bundesministerium für Finanzen gelöst werden kann. Die Dienstaufsicht über den UFS liegt derzeit beim BMF. Das BMF stattet den UFS mit personellen und sachlichen Ressourcen aus und ernennt dessen Mitglieder. Die dem BMF in „Justizverwaltungssachen“ weisungsgebundene Präsidentin hat eine Reihe von Berichtspflichten. Der UFS ist damit in einer Situation, die den Anschein seiner Unabhängigkeit beeinträchtigt: Einerseits hat der UFS die von den Finanz- und Zollämtern, den dem BMF nachgeordneten und weisungsgebundenen Dienststellen, erlassene Bescheide zu überprüfen, andererseits hat das BMF nicht unbedeutende Einflussmöglichkeiten auf den UFS. Auch wenn zu vermuten sein wird, dass die handelnden Personen gerade im Bewusstsein dieser Konstellation ihre Einflussmöglichkeiten äußerst behutsam wahrnehmen werden, ist es ja auch und vor allem der äußere Anschein, der die Unabhängigkeit von außen her sichtbar macht. Als 2006 daran gedacht wurde, den UFS betreffende Controllingregelungen zu verändern und wirksamer zu gestalten, und die Neuerung dann tatsächlich – wenn auch in gemilderter Form – legislativ umgesetzt wurde, war die Aufregung innerhalb und außerhalb des UFS auch entsprechend groß.¹⁶ Über Vorschläge derartiger Änderungen hätte sich sicherlich viel nüchterner und sachlicher diskutieren lassen, wenn sie zB bloß die Befugnisse des Justizministeriums oder des BKA, nicht aber jene des Finanzministeriums – einer über die Finanz- und Zollämter mittelbar an den vor dem UFS geführten Verfahren beteiligten Partei – gestärkt hätte. All diese Probleme sind auch außerhalb des Abgabenrechts hinlänglich bekannt: Die Zuordnung des UBAS zum Innenressort wurde aus ähnlichen Gründen vielfach als problematisch angesehen.¹⁷ Immerhin obliegt das Bundesasylgericht nunmehr der Dienstaufsicht des BKA.¹⁸ Zwar könnte die dienstrechtliche und organisatorische Verklammerung des UFS mit dem BMF theoretisch auch dadurch gelöst werden, indem zwar ein abgabenrechtliches Sonderverwaltungsgericht geschaffen wird,

¹⁶ Vgl *Doralt*, Finanzministerium gegen Unabhängigen Finanzsenat, SWK 2006, T 21 (21 ff); *Kirchmayr/Achatz*, UFS auf dem Weg in die Abhängigkeit?, taxlex 2006, 197 (197); *Beiser/Hörtnagl*, Änderung des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat, SWK 2006, T 61 (61 ff).

¹⁷ Vgl *Moritz*, Das neue BMG und der UBAS: Vom Kontrollor zum Kontrollierten, ZUV 2003, 4 (4); *Gallenbrunner*, Widerspruch, ZUV 2003, 43 (43) mwN.

¹⁸ Vgl EB 314 dB (XXIII. GP), 5; siehe auch § 4 Abs 1 Z 5 AsylGHG, § 17b Abs 19 BMG.

Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes

dies aber von einem anderen Ministerium „betreut“ wird. Fast alle deutschen Finanzgerichte sind tatsächlich den jeweiligen Justizministerien der Länder zugeordnet. Realpolitisch wäre eine derartige Reform – Ausbau des UFS zu einem Sonderverwaltungsgericht und gleichzeitige Änderung der ministeriellen Zuordnung – in Österreich aber kaum realisierbar, wenn man die mächtige Rolle des Finanzministeriums berücksichtigt.¹⁹ Geht der UFS hingegen in einem Verwaltungsgericht des Bundes auf, wandert die ministerielle Zuständigkeit wie selbstverständlich vom Finanzministerium zu einem anderen Ressort.

Es gibt allerdings noch andere gewichtige Gründe, die für ein einziges auch für das Abgaberecht zuständiges Verwaltungsgericht des Bundes sprechen: Die Verfahrensregelungen des AVG und der BAO weisen derzeit eine Reihe von Unterschieden auf. Dafür mag es im Einzelfall sachliche Gründe geben, überwiegend sind die Unterschiede aber darauf zurückzuführen, dass die dem Gesetzgeber die Hand führenden Legisten unterschiedlichen Ressorts zuzuordnen sind und Reformschritte in beiden Bereichen nicht miteinander abgestimmt werden. Auf dem Gebiet der BAO wären jedenfalls selbst dann Änderungen erforderlich, wenn es beim UFS als zweitinstanzlicher Verwaltungsinstanz bliebe: So gibt es konkurrierende Zuständigkeiten des UFS und des Finanzamtes in Berufungsverfahren, die angesichts des Charakters der Finanzämter als nachgeordnete Dienststellen der seinerzeitigen Finanzlandesdirektionen akzeptabel oder gar sinnvoll waren, im Verhältnis zwischen unabhängigem Finanzsenat und – vom BMF – abhängigen Finanzamt aber nicht mehr hinnehmbar sind.²⁰ Auch an der Schnittstelle zwischen dem Verfahren vor dem UFS und dem Verfahren vor dem VwGH gibt es zB im Bereich der aufschiebenden Wirkung schwierige Auslegungsprobleme, die zu Rechtsschutzlücken führen können.²¹ Die Einrichtung eines einzigen Verwaltungsgerichts des Bundes bringt die Notwendigkeit und bietet gleichzeitig die Chance, ein gerichtliches Verfahrensrecht neu zu konzipieren und dabei in einem ersten Schritt gar nicht zwischen dem Abgaberecht und den anderen Materien zu differenzieren, sondern zu überlegen, inwieweit diese Regelungen eher an jene des VwGG angelehnt sein sollen und in welchen Bereichen Anleihen an den von Verwaltungsbehörden angewendeten Verfahrensgesetzen zweckmäßig sind. In einem zweiten Schritt kann dann immer noch geprüft werden, inwieweit es materienspezifischer Sonderregelungen bedarf, die aber dann die – wenn nicht verfassungsrechtlich, so doch rechtspolitisch zu rechtfertigende²² – Ausnahme darstellen werden.

Anpassungsbedarf ist auch in Hinblick darauf geboten, dass der Verfassungsentwurf die Möglichkeit vorsieht, den Zugang zum VwGH zu beschränken. Angesichts der notorischen Überbelastung des VwGH wird man Verständnis haben müssen, dass sowohl ein Ablehnungs- als auch ein Zulassungsmodell das Abgaberecht mit umfassen soll.²³ Dies

¹⁹ Dazu *Jabloner*, Perspektiven der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 379 (384).

²⁰ Vgl *Lang*, Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, SWK 2006, T 111 f.

²¹ Vgl *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT (2006), IV/1, 105 ff; *Lang*, SWK 2006, T 112 f.

²² Zu dieser Diskussion vgl *Staringer*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten erster Instanz: Anforderungen und Spielräume für das Verwaltungsprozessrecht, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, in Druck.

²³ Vgl die beiden Varianten in Art 133 B-VG-Entwurf.

ist aber nur dann zu rechtfertigen, wenn gewährleistet ist, dass die Standards gerichtlicher Unabhängigkeit eingehalten werden. Derzeit ist dies im Abgabenrecht weniger als in anderen Materien der Fall: Zu den Garantien gerichtlicher Unabhängigkeit gehört nämlich auch der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung, der auf Ebene des UFS – anders als beim UVS – über weite Strecken inexistent ist.²⁴ Zwar ist die Person des Senatsvorsitzenden und der zwei Laien – und damit drei von vier Senatsmitgliedern – in der Geschäftsverteilung fest geregelt. Das vierte Senatsmitglied kann hingegen vom Vorsitzenden aus einem Pool von bis zu neun Personen ausgewählt werden. In der Praxis entscheidet fast immer der Referent namens des Berufungssenats, da die Steuerpflichtigen meist – vermutlich auf Grund der Schwerfälligkeit des mit Laienmitwirkung vorgesehenen Verfahrens – auf die Beantragung einer Senatsentscheidung verzichten und die Referenten dies von sich aus auch nur selten tun. Durch seine Auswahlentscheidung hat der Senatsvorsitzende starken Einfluss auf die Entscheidung. Dies ist ein Relikt aus der Zeit des Verfahrens vor der FLD, als der Senatsvorsitzende vielfach auch Dienstvorgesetzter der anderen „weisungsfreien“ beamteten Senatsmitglieder war.²⁵ Diese Einflussmöglichkeit des Senatsvorsitzenden wurde in das Verfahren vor dem UFS übernommen. Im Falle einer gerichtlichen Unabhängigkeit hat dies aber keinen Platz mehr. Der Grundsatz der festen Geschäftsverteilung ist im Falle gerichtlicher Zuständigkeiten zwingend zu beachten, innerhalb und außerhalb des Abgabenrechts in gleicher Weise.

Die gelegentlich geäußerte Befürchtung, dass die Errichtung eines einheitlichen Verwaltungsgerichts zum Verlust von Spezialkompetenz führen würde, ist unbegründet: Der Verfassungsentwurf schließt die Möglichkeit der Errichtung von Spezialsenaten nicht aus. Es ist naheliegend, dass auch ein Verwaltungsgericht des Bundes – ähnlich wie der VwGH – abgabenrechtliche Spezialsenate einrichten wird. Das Verwaltungsgericht des Bundes kann auch Außenstellen in den Bundesländern errichten, sodass die abgabenrechtlichen Spezialsenate an denselben Orten amtieren könnten wie derzeit die Senate des UFS. Ein Verlust an Bürgernähe muss mit der Errichtung des Verwaltungsgerichts des Bundes somit keineswegs verbunden sein.

Die Errichtung eines einzigen Verwaltungsgerichts des Bundes mit Spezialsenaten macht es nicht zwingend erforderlich, schafft aber immerhin die Möglichkeit, dass gelegentlich Verwaltungsrichter mit abgabenrechtlichem Hintergrund auch in Senaten mit Zuständigkeiten für andere Rechtsgebiete mitwirken und umgekehrt auch einem abgabenrechtlichen Senat gelegentlich ein Experte aus einem anderen Rechtsgebiet angehören kann.²⁶ Auf Ebene des Verwaltungsgerichtshofs haben sich diese Möglichkeiten durchaus bewährt. Wenn ein abgabenrechtlich geschulter Verwaltungsrichter die Gelegenheit bekommt, den Blick über den Tellerrand des eigenen Faches zu werfen, stellt dies nicht nur eine persönliche Bereicherung dar, sondern die in anderen Rechtsmaterien gewonnenen Erfahrungen können die Entwicklung von materienspezifischen Rechtsprechungslinien zu Fragen vermeiden, bei denen dies nicht unbedingt erforderlich ist.

²⁴ Vgl *Lang*, Die Zusammensetzung der abgabenrechtlichen, finanzstrafrechtlichen und zollrechtlichen Berufungssenate, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 149 (165 ff).

²⁵ Vgl *Lang*, SWK 1999, 326.

²⁶ Vgl dazu *Stöger*, Das „9+1“- Modell der Verwaltungsgerichtsbarkeit, JRP 2007, 231 (232 f).

Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes

Die gelegentliche oder institutionell vorgesehene Mitwirkung von Experten anderer Rechtsgebiete in abgabenrechtlichen Senaten stellt sicher, dass Rechtsprechungstendenzen, die in anderen Bereichen entwickelt wurden, leichter in die abgabenrechtliche Rechtsprechung Eingang finden können.

IV. Die Ausfüllung der verfassungsgesetzlichen Spielräume durch den einfachen Gesetzgeber

Im Begutachtungsverfahren hat der Umstand, dass nach dem Entwurf der Verfassungsgesetzgeber für die Mitgliedschaft in einem erstinstanzlichen Verwaltungsgericht der Abschluss eines Studiums genügt, für viel Aufregung gesorgt.²⁷ Mitunter haben die Kritiker übersehen, dass der einfache Gesetzgeber es nach wie vor in der Hand hat, das Juristenmonopol verpflichtend vorzusehen.²⁸ Möglicherweise wollten die Entwurfsverfasser nicht nur den Verfassungstext schlank halten und legistisch den Gleichklang zum Zivil- oder Strafrecht herstellen, das ebenfalls keine spezifischen Qualifikationserfordernisse für Richter auf verfassungsrechtlicher Ebene kennt. Gute Gründe sprechen dafür, dass Hintergrund der allgemein gehaltenen Regelung die spezifische Situation auf dem Gebiet des Abgabenrechts ist, wo das Juristenmonopol auf Ebene des UFS bisher nicht existierte. Vielmehr genügt es für die Ernennung zum „sonstigen hauptberuflichen Mitglied“ des UFS, die Grundausbildung für den Höheren oder Gehobenen Finanzdienst oder Zolldienst erfolgreich abgeschlossen zu haben oder über eine vergleichbare allgemeine und fachliche Ausbildung, wie insbesondere die Berufsbefugnis als Wirtschaftstreuhand, zu verfügen.²⁹ Tatsächlich gehörten die Präsidentin des UFS und der Dienststellenausschuss für Bedienstete des UFS zu den wenigen Institutionen, die im Begutachtungsverfahren der Offenheit der Qualifikationserfordernisse Positives abgewinnen konnten.³⁰ Berichte über die bisherigen Erfahrungen, die auch die Tätigkeit von Nicht-Juristen am UFS in einem durchaus positiven Licht erscheinen lässt, könnten dafür sprechen, auch für die Mitglieder der abgabenrechtlichen Spezialsenate eines Verwaltungsgerichts kein Juristenmonopol vorzusehen. Tatsächlich sind bei der Beurteilung steuerrechtlicher Tat- und Rechtsfragen wohl in besonderer Weise die Kenntnis wirtschaftswissenschaftlicher Zusammenhänge von Vorteil. Dazu kommt, dass gerade Wirtschaftswissenschaftler bisher nach den meisten Studienordnungen auch auf eine intensive juristische Ausbildung, noch dazu – anders als nach den meisten traditionellen juristischen Studien – mit der Möglichkeit steuerrechtlicher Schwerpunktsetzung zurückgreifen können. Dies ist allerdings im Wandel begriffen: Die an den Universitäten angebotenen rechtswissenschaftlichen Studien messen dem Steuerrecht eine größere Rolle bei, als dies noch vor Jahrzehnten der Fall war. Das bereits angeführte Argument der leichteren Durchlässigkeit zwischen abgabenrechtlichen und anderen Spezialsenaten spricht auch dafür, einheitliche Qualifikationserfordernisse vorzusehen. Schließlich könnten geringere Qualifikations-

²⁷ Vgl beispielsweise 11/SN-94/ME, 5; 4/SN-94/ME, 2; 26/SN-94/ME, 5; 40/SN-94/ME, 3; 24/SN-94/ME, 3; 16/SN-94/ME, 2; 47/SN-94/ME, 10; 37/SN-94/ME, 5.

²⁸ So auch Erläut 94/ME XXIII. GP, 17.

²⁹ § 3 Abs 8 UFSG.

³⁰ Vgl 22/SN-94/ME, 2; 32/SN-94/ME, 13 f.

erfordernisse für abgabenrechtlich tätige Verwaltungsrichter langfristig dazu führen, dass das Abgabenrecht innerhalb des Verwaltungsgerichts als Rechtsmaterie „zweiter Klasse“ angesehen würde, was ebenfalls nicht wünschenswert wäre.

Der Verfassungsentwurf überlässt es auch dem einfachen Gesetzgeber, Laienmitwirkung vorzusehen. Von dieser Möglichkeit sollte auf dem Gebiet des Abgabenrechts kein Gebrauch gemacht werden. Die Laienmitwirkung hat sich weder im Verfahren vor den Finanzlandesdirektionen noch vor dem UFS bewährt. Angesichts der rechtlichen Kompetenz der beamteten Senatsmitglieder liegt die Rechtfertigung für die Heranziehung von Laien primär darin, dass sie zur Ermittlung des Sachverhalts beitragen können. Nach dem Verfahren vor den FLD konnten als Laien auch berufsmäßige Parteienvertreter – wie Steuerberater, Rechtsanwälte oder Notare – herangezogen werden. Sie brachten zwar mitunter beträchtliche Fachkompetenz ein, die aber ohnehin durch die beamteten Senatsmitglieder abgedeckt sein sollte. Allerdings war es nicht unproblematisch, wenn derselbe Parteienvertreter gelegentlich als Senatsmitglied an Verfahren mitwirkt, dann aber wieder vor einem ähnlich zusammengesetzten Senat als Parteienvertreter agiert.³¹ Der vom Gesetzgeber des Abgaben-Rechtsmittel-ReformG³² gewählte Schritt, gerade die fachkundigen Laien auszuschließen, mag daher zwar auf den ersten Blick paradox erscheinen, hat aber somit letztlich gute Gründe für sich. Allerdings ist es faktisch unmöglich und steht außerdem zum Grundsatz der festen Geschäftsverteilung in einem Spannungsverhältnis, wollte man für jeden Fall Laien zur Mitwirkung gewinnen, die in der zu beurteilenden Branche oder Lebenssituation Erfahrung haben und zur Sachverhaltsermittlung tatsächlich beitragen können. Die Expertise der Laien konnte daher nie an jene von Sachverständigen heranreichen. Die Anberaumung von Senatssitzungen ist aufgrund der verpflichtend angeordneten Mitwirkung von Laien schwierig und das gesamte Verfahren dadurch schwerfälliger, ohne dass dies erkennbare Vorteile mit sich brächte. Im Senatsverfahren vor der FLD standen den beiden Beamten drei Laien gegenüber. Dies hatte eine gewisse Kontrollfunktion, da die beiden Beamten ihren Rechtsstandpunkt immerhin so überzeugend erläutern mussten, um einen der Laien auf ihre Seite zu ziehen. Aus der Sicht des Berufungswerbers war es rational, eine mündliche Verhandlung zu beantragen: Wenn die beiden beamteten Mitglieder von den rechtlichen Argumenten des Berufungswerbers überzeugt waren, konnte die Verhandlung nicht schaden, da sich die drei Laien kaum geschlossen gegen die übereinstimmende Rechtsauffassung von beamteten Senatsmitgliedern und Beschwerdeführer gestellt haben. Gab es Anzeichen, dass die beiden Beamten der in der Berufung vertretenen Rechtsauffassung nicht folgen werden, gab die mündliche Verhandlung dem Berufungswerber zumindest die Chance, die drei Laien auf seine Seite zu ziehen. Dass dabei dann die emotionalen gegenüber den rechtlichen Argumenten mitunter dominierten, lag auf der Hand. Nach nunmehr geltender Rechtslage gehören dem Senat des UFS neben den zwei hauptberuflichen Mitgliedern nur mehr zwei Laien an, wobei der Vorsitzende das Dirimierungsrecht hat. Sind sich die beiden Beamten einig, können die Laien daher gar nichts ausrichten. Dementsprechend selten beantragen Steuerpflichtige die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Selbst in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine rechtlichen Argumente

³¹ Lang, Die Errichtung eines Finanzgerichtes in Österreich, SWK 2001, 621 (623).

³² BGBl I 2002/97.

Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes

vor mehr als einem hauptberuflichen Mitglied des UFS ausbreiten wollte, sieht er oft davon ab, da das Verfahren durch die ebenfalls verpflichtend beizuziehenden Laien schwerfälliger und länger wird. Der völlige Verzicht auf die Laienmitwirkung würde vieles einfacher machen.

Von der Möglichkeit, Senatsentscheidungen herbeizuführen, wird derzeit aus den genannten Gründen nur selten Gebrauch gemacht. Der Verfassungsentwurf gibt dem einfachen Gesetzgeber auch hier weitgehende Spielräume. Der Regelfall stellt die Entscheidung durch das Einzelorgan dar, doch kann der einfache Gesetzgeber auch Senatsentscheidungen vorsehen. Wieweit er dabei das verfassungsrechtlich angedeutete Regel-Ausnahme-Verhältnis in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar umdrehen darf, bleibt offen. Klar ist lediglich, dass das derzeit beim UFS praktizierte Verfahren, dem Steuerpflichtigen die Beantragung eines Senats zu überlassen, verfassungsrechtlich nicht Bestand haben kann. Schon derzeit ist die verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieses Wahlrechts fraglich.³³ Aus rechtsstaatlicher Sicht ist zu begrüßen, wenn der einfache Gesetzgeber eine zumindest zwei- oder dreiköpfige Senatsentscheidung in möglichst vielen Fällen ermöglichen könnte. Wenngleich das Verfahren dadurch etwas aufwändiger werden könnte, ist doch zu erwarten, dass sich dies auf die Qualität der Entscheidung positiv auswirkt. Hier ist aber jedenfalls der Bezug zu anderen Materien des Verwaltungsrechts herzustellen: Gleichgültig, ob der einfache Gesetzgeber die Entscheidungen durch Senate mehr oder weniger forciert, ist nicht ersichtlich, warum die Regelungen auf dem Gebiet des Abgabenrechts und außerhalb unterschiedlich sein sollten.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die geplante Errichtung eines einheitlichen Verwaltungsgerichts des Bundes, das auch auf dem Gebiet des Abgabenrechts zuständig ist, stellt eine Chance dar, Rechtsschutzstandards im Abgabenrecht dauerhaft an jene – bisher meist höheren – Standards in anderen Verwaltungsrechtsgebieten anzugleichen. Die derzeit bestehenden Schwächen des UFS – vor allem die Verklammerung mit dem BMF – könnten auf diese Weise beseitigt werden. Verfahrensrechtliche Regelungen auf dem Gebiet des Abgabenrechts und außerhalb könnten stärker aneinander angeglichen werden. Im Falle von Abweichungen würde sich künftig deutlicher die Notwendigkeit der Rechtfertigung stellen. All dies hätte äußerst positive Auswirkungen auf die weitere rechtsstaatliche Durchdringung des Abgabenrechts.

³³ Vgl. Lang, Amtswegigkeit und Parteianträge im Abgabenverfahren, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 245 (256 f).

