

Die persönliche Meinung

Gedanken über die „Zeit“ im Abgaben- und Rechtsmittelverfahren

von Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, WP/StB



Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager,
WP/StB

In der Praxis des Steuerrechts und seiner Beratung spielt die „Zeit“ eine besondere Rolle. Auch wenn jeder seine Vorstellungen von der „Zeit“ hat, erkennt man die Bedeutung an Sprüchen wie: „Alles hat seine Zeit“, „Man muss die Zeit arbeiten lassen“ oder „Die Zeit arbeitet für jemanden“, und „Mit der Zeit gehen“.¹

Vielfach können wirtschaftliche Entscheidungen nicht so getroffen werden, wie es für die angestrebten Unternehmensziele notwendig wäre, weil die lange Verfahrensdauer, insbesondere wenn sich ein Rechtsstreit entwickelt, von Beginn zu großen Planungsunsicherheiten führt.²

Diese „Verfahrenszeit“ kann naturgemäß in gewisse Abschnitte eingeteilt werden. In vielen Fällen beginnt sie jedoch bereits mit der Umsetzung einer Idee und der Planung zu laufen. Steuerlich ist sie von den Ergebnissen oft nicht mehr änderbar, wenn der Sachverhalt verwirklicht ist. Eine zusammenhängende „Dauer des Verfahrens“ kann im Zuge einer Bescheidnachschaub oder Betriebsprüfung beginnen. Die Beschwerde an das Finanzamt, die bei unterschiedlichen Rechtsauffassungen einzubringen ist, wird nach ein bis zwei Jahren durch

eine Berufungsvorentscheidung erledigt. Anschließend wird man bei betrieblichen Fragestellungen beim Bundesfinanzgericht drei bis vier Jahre die Entscheidung nach dem Vorlageantrag bekommen und bei einer zugelassenen Revision an den Verwaltungsgerichtshof dort wiederum zwei bis drei Jahre nach der eingebrachten Revision auf das Urteil warten. Es sind also sechs bis neun Jahre, bis das Verfahren mit einer höchstgerichtlichen Entscheidung endet. Bei Großbetriebsprüfungen, wo es regelmäßig zu Anschlussprüfungen kommt, sind Rechtsmittel aus der letzten Außenprüfung zumeist noch beim Bundesfinanzgericht (BFG) in Bearbeitung, wenn die nachfolgende Außenprüfung zum Abschluss kommt. Dies führt naturgemäß dazu, dass der betroffene im Rechtsmittel befindliche Sachverhalt, wenn dieser auch in den Folgejahren vorkommt, wiederum aufgegriffen wird. Besonders problematisch können lange Verfahrensdauern bei der Umsatzsteuer sein, da hier laufend Geschäftsvorfälle verwirklicht werden, die sich im Rechtsmittel befinden, etwa unterschiedliche umsatzsteuerliche Auffassungen, ob „Bauleistungen“ vorliegen. Probleme können sich dabei ergeben, wenn Geschäftspartner aufgrund von Liquidation oder Insolvenz nicht mehr

existieren, aber auch wenn Mitarbeiter, die bei der letzten Prüfung die Geschäftsfälle noch kannten, nicht mehr im Unternehmen sind. In der Regel werden Beschwerden, die sich aus derartigen Außenprüfungen und Bescheiden ergeben, nach § 271 BAO ausgesetzt.

Das Sprichwort „Zeit ist Geld“ weist direkt auf die betriebswirtschaftlich wichtigen Fragestellungen im Zusammenhang von Steuern und Liquidität sowie Zinsen hin. Die Liquidität ist die strenge Nebenbedingung der Rentabilität. Steuern belasten die Liquidität. Aussetzungen der Abgabenzahlungen im Beschwerdeverfahren sind regelmäßig nur bis zur Entscheidung des BFG möglich. Anspruchs- und seit 2011 auch Guthabenzinsen sind bei den Entscheidungen der Unternehmen in die Finanzplanung einzubauen. Ein realistischer Ersatz der anfallenden Verfahrenskosten bei Obsiegen ist nicht gegeben. Man muss diese Kosten mit dem Nutzen saldieren. Der entschiedene Einzelfall hat i.d.R. auch auf andere Abgabefälle einen positiven oder negativen Einfluss.

Mit der „Finanz Neu“ im Rahmen des „New Public Management“, des „Fair Play“ und „Tax Compliance“ mit Beginn vor etwa zehn Jahren, ging man davon ab, Entscheidungen auf Basis von Beurteilungen und Besprechungen vor Ort, etwa bei Schlussbesprechungen, zu treffen bzw. wurden diese Situationen deutlich weniger. Das Regel- (Schema-) Denken (Compliance) drängt die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit ihrer fallbezogenen Sachverhaltskommunikation zwischen Steuerpflichtigen/Beratung und Finanzamt, die in einer tatsächlichen Verständigung münden kann und auf Basis der inneren Einstellung der Beteiligten („Gib dem Kaiser, was des Kaisers ist.“) geschieht, zurück. Warum wir uns mit Ländern gleichsam messen, die keine mit unserer Steuerkultur vergleichbare

Kultur entwickelt haben und daher dort Steuerberatungsbetriebe zusätzliche „Compliance“-Aufgaben übernehmen müssen, ist nicht verständlich. Wir haben es leider versäumt, unsere frühere Steuereinkultur weiterzugeben.

Hingewiesen soll jedoch darauf werden, dass es Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Gestaltungen gibt, wie etwa die Einholung von „Treu und Glauben Auskünften“, die jedoch auch in auf den vorgelegten Fall zugeschnittenen Zeiträumen ergehen müssen. Dafür sind entsprechende Personalressourcen bei der Finanzverwaltung bereitzustellen.³ Es muss immer wieder hervorgehoben werden, dass Einigungstechniken verfassungsrechtlich zulässig sind.⁴ Streck hat einmal pointiert gesagt, dass die tatsächliche Verständigung (Einigung) etwa in einem Betriebsprüfungsverfahren das einzig sichere Mittel des Rechtsschutzes sei.⁵

Wir finden vom nationalen und internationalen Gesetzgeber vorgegebene Zeitwünsche etwa in § 85a BAO und Art. 6 EMRK. Nach § 85a BAO sind Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. So hebt Ritz hervor: „Rechtsschutz heißt nicht nur Schutz der Partei vor behördlichen Aktivitäten (z.B. durch Bescheidbeschwerden gegen Bescheide), sondern auch Schutz bei behördlichen Inaktivitäten (z.B. Nichterledigung von Anbringen).“⁶ Wohl noch zu wenig beachtet wird Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), der mit „Recht auf ein faires Verfahren“ übertitelt ist und für den der Grundsatz der „Waffen- und Chancengleichheit“ ein wichtiges und anerkanntes Element ist.⁷ Der Anwendungsbereich ist auch für das Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht grundsätzlich gegeben. Dabei beurteilt der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte immer stärker den zeitlichen Zusammenhang und die Angemessenheit der Verfahrensdauer von der Beschwerdeeinbringung an die Behörde bis zur Entscheidung eines Höchstgerichtes. Die vom Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen müssen mit dem Gebot zügiger

Verfahrenserledigung vereinbar sein. Auch die Parteien müssen das Verfahren vorantreiben. Es gilt, die jeweiligen Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. „Bei der Untersuchung, ob die Dauer eines Verfahrens angemessen ist oder nicht, berücksichtigt der EGMR in erster Linie

- Umfang und Schwierigkeit des Falles,
- Behandlung des Falles durch die mit dem Verfahren befassten Behörden und Gerichte,
- Verhalten des Beschwerdeführers,
- Bedeutung des Ausgangs des Verfahrens für den Betroffenen.“⁸

Hinsichtlich der Verfahrensdauer wird man wohl vom Verfassungsgerichtshof noch wichtige Anleitungen in Folge des Urteils vom 14.3.2012, U466/11, bekommen. Dort wurde die Grundrechts-Charta der Europäischen Union (GRC) als Prüfungsmaßstab in Verfahren der gesetzlichen Normenkontrolle herausgestellt.⁹

Neben der verpflichtenden Beschwerde- vorentscheidung durch das Finanzamt (§ 262 BAO) ist die Einführung des „Revisionsmodells“¹⁰, wie es schon seit 1983 beim OGH eingeführt wurde, von besonderer Bedeutung. Damit ergeben sich Einschränkungen hinsichtlich des Individualrechtsschutzes (Einzelfallgerechtigkeit).¹¹ Da das Steuerrecht ein Eingriffsrecht darstellt, sind diese Einschränkungen wohl mit besonderer Verantwortung auszuüben. Wenn die Statistik des UFS stimmt, dass 6% der Verfahren zu den Höchstgerichten gehen, wäre die rechtsstaatliche Einschränkung wohl wegen Überbeanspruchung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nötig gewesen.¹²

Für den Steuerpflichtigen wird im Hinblick auf die genannte verpflichtende Beschwerde vorentscheidung (§ 262 BAO) bereits in der Beschwerde an das Finanzamt, aber auch im Vorlageantrag an das BFG zu argumentieren sein, warum eine Revision beim VwGH zulässig ist. Das BFG entscheidet ja über die Zulässigkeit der Revision des eigenen Urteils. Für den Steuerpflichtigen bleibt natürlich besonders wichtig, dass ein außerordentliches Rechtsmittel beim Verwaltungsgerichts-

hof offen steht.¹³

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es die „Zeit“ und deren Abläufe besonders sorgfältig und verantwortungsvoll von allen Parteien zu nutzen gilt. Wir müssen und werden von einem apodiktisch: „Sie können ins Rechtsmittel gehen“ wohl durch die verpflichtende Berufungsvorentscheidung schrittweise wegkommen, insbesondere wenn man an die gesetzliche Verpflichtung „ohne unnötigen Aufschub“ denkt. Einer fundierten Beschwerde des Steuerberaters muss die Finanz wohl etwas Gleichwertiges in der Berufungsvorentscheidung entgegenhalten, wodurch gegenüber der bisherigen oft nicht weiter begründeten Vorlage an den UFS die Dauer des Verfahrens wiederum länger würde.

Hoffentlich stimmt meine Prognose gegen den „Zeitgeist“, dass sich Einigungslösungen wiederum vervielfachen werden, aber auch Instrumente der Verwaltungsökonomie wie § 300 BAO im Verfahren vor dem BFG hilfreich zur Zeitbewältigung eingesetzt werden. So kommen auf den Einzelfall vorgebrachte Argumente des Steuerberaters wieder mehr zur Geltung und sind nicht die zu einem anderen Fall ergangenen Stellungnahmen des Bundesweiten Fachbereichs entscheidungsdominant für das Finanzamt. Bei den Personen, die die rechtliche Subsumtion des Sachverhalts unter den Tatbestand im Steuerrecht vornehmen, müssen die Verhältnisse „vor Ort“ wieder mehr Bedeutung bekommen. Die zur Ökonomie des Verfahrens zwar unabdingbare „Digitalisierung“ ist ausschließlich in ihrem rechtsstaatlich zulässigen Bereich anzusiedeln.¹⁴ Damit ist naturgemäß nicht gesagt, dass es immer Fälle geben wird, wo beide Seiten sich zu einer offenen Rechtsfrage eine Gerichtsentscheidung wünschen und diese gemeinsam vorantreiben. Zu Gesetzesvorhaben, mit denen der Gesetzgeber erkennbar gegen Grundrechte verstößt, sollte vermehrt wiederum auch an die Einführung von Höchstgerichtsgutachten gedacht werden.

Abschließend sei zu den Sprichwörtern und deren Weisheiten, die sie unmittel-

bar vermitteln, zurückgekehrt: „Könnt ihr da nicht auch über die Zeichen der Zeit urteilen?“¹⁵ Hoffentlich „heilt die Zeit alle Wunden“.

„Die persönliche Meinung“ drückt die persönliche kritische Stimme des Verfassers aus. Die Redewendung von Cato im römischen Senat „Ceterum censeo“ („Im Übrigen meine ich“) ist ein „geflügeltes Wort“ geworden für hartnäckig zu wiederholende Forderungen.

1 Es sei mir erlaubt, hier noch einige Sprichwörter anzuführen: „Kommt Zeit, kommt Rat“; „Die Zeit bringt Rat. Erwartet's in Geduld“ (Schiller, Wilhelm Tell); „Die Zeit tut nichts zur Sache“ (Molière); „Die Zeit ist aus den Fugen“; „Die Zeiten ändern sich und wir ändern uns mit ihnen“ (entnommen aus: Brockhaus Enzyklopädie, 19. Auflage, Band 32, Leipzig/Mannheim 1999; Zoozmann, Zitatenschatz der Weltliteratur, Köln 2010; Der neue Büchmann, Geflügelte Worte, München 2007).

2 S. Rückle, Planungssicherheit im Spannungsfeld zwischen Fiskus und Unternehmung, in: Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift für Josef Schlagler zum 65. Geburtstag, Wien 2012, S. 59 ff.

3 S. Schlager/Schlager, in: Kerschner (Hrsg.), Handbuch Vertragsgestaltung für Praxis und Studium, S. 153 ff.

4 S. die Habilitationsschrift von Seer, Verständigungen im Steuerverfahren (1996); Achatz, Verständigungen im Steuerrecht, in: DStJG 27 (2004), S. 161 ff, Ders., Zur Rechtsstaatlichkeit der Bindungswirkung tatsächlicher Verständigungen im österreichischen Abgabenrecht, in: Tanzer (Hrsg.), Die BAO im 21. Jahrhundert, Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, Wien 2005, S. 27 ff, Ruppe, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in: Leitner (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002, Wien 2003, S. 9 ff. Ehrke, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht?, Wien 2003, Ehrke, Konsentechniken im Abgabenrecht, Frankreich als Inspiration für Österreich?, Wien/Graz 2002, Gunacker-Slawitsch, Einigung im finanzgerichtlichen Verfahren?, in: Ehrke-Rabel/ Merli (Hrsg.), Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit, Wien 2014, S. 61 ff, Schlager/Schlager, Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, in: Kerschner (Hrsg.), Handbuch Vertragsgestaltung, Wien 2013, S. 156.

5 S. Hackl/Schlager, Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw. seines Wirtschaftstreuhanders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Koller/Schuh/Woischitzschlagger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Wien 2006, 16. Lieferg., Komm/Verfahren, S. 46.

6 Ritz, BAO, 5. Auflage, Wien 2014, Rz. 1. Dieser führt in Rz. 2 aus, dass dem Rechtsschutz vor

Säumnis vor allem dienen: die Säumnisbeschwerde, der Antrag auf Fristsetzung wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch ein Verwaltungsgericht, unter Umständen die Maßnahmenbeschwerde bei qualifizierter Untätigkeit, die auf Ersatz allfälliger Schäden gerichtete Amtshaftung und Regelungen, die verhindern sollen, dass die Partei durch „Liegelassen von Anbringen“ massiv in ihrer Rechtsstellung beeinträchtigt wird.

7 S. Peukert, Kommentierung Artikel 6, in: Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention. EMRK-Kommentar, 3. Auflage, 2009. Die Mischung verschiedener Rechts Traditionen wird bei Holzinger/Kommda deutlich: „Unter den Garantien der EMRK hat sich das Recht auf ein faires Verfahren zum praktisch wohl bedeutendsten entwickelt. ... Eine Beschwerde unter Berufung auf Art. 6 ist auch vergleichsweise leicht zu gewinnen: Es ist relativ einfach nachzuweisen, ... dass ein innerstaatliches Verfahren zu lange gedauert hat, weil die Behörden ohne Verschulden der Betroffenen über Jahre untätig geblieben sind. Die inhaltliche Frage aber, ob eine Entscheidung am Ende ‚richtig‘ war ... lässt sich nur mit Hilfe diffiziler Wertungen beantworten, die sich einer schematischen Anwendung entziehen. ... In Österreich basiert das Verständnis von Rechtsstaat auf der Überzeugung, dass korrekt von einem Parlament erzeugte, gute Gesetze von der Verwaltung und von den Gerichten möglichst wortgetreu angewendet werden sollen. Demgegenüber setzt die englische – und auch die amerikanische – Tradition stärker auf eine Art prozedurale Gerechtigkeit: Demnach ist das rechtliche Ergebnis richtig, wenn es in einem fairen Verfahren erzielt worden ist.“ (Holzinger/Kommda, Verfassung kompakt, 2. Auflage, Wien 2013, S. 191)

8 Peukert, Rz. 251; weiters Novacek, Unangemessene Dauer von Berufungsverfahren, ÖStZ 2010, S. 110. Auch wenn es m.E. bisher nicht der österreichischen Steuerkultur entspricht, Devolutionsanträge zu stellen – der Verfasser ist in seiner freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater 40 Jahre ohne dieses Instrument ausgekommen – kann dies aus der Verpflichtung gegenüber dem Auftraggeber durch ein verändertes Entscheidungsfeld erforderlich werden, z.B. durch die Zentralisierung im Bereich des Bundesweiten Immobilienfachbereichs, wodurch es zur erheblichen Verlängerung von Verfahrensdauern kommt.

9 S. a. Grabenwarter, Verfassungsgerichtliches Verfahren und Artikel 6 EMRK, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Wien 2010, S. 27 ff.

10 S. Sutter, Das neue Revisionsmodell für den VwGH, in: Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat, Band 42, Österreichische Juristenkommission (Hrsg.), Justizstaat: Chance oder Risiko? Verwaltungsgerichtsbarkeit NEU, Wien 2014, S. 325 ff. Dieser hebt hervor: „Die Verwaltungsgerichte müsse sich ... künftig der erhöhten Bestandskraft ihrer rechtsprechenden Tätigkeit und ihrer damit gesteigerten Verantwortung bewusst sein. Da der VwGH nicht mehr jedweden rechtlichen Beurteilungsfehler aufgreifen kann, ist auch umso mehr darauf zu achten, allen Art 6 MRK oder Art 47 GRC-Erfordernissen schon vor den Verwaltungsgerichten

Rechnung zu tragen. Das Revisionsystem soll die Leitfunktion des VwGH betonen.“ (S 326); s. weiters Laudacher, Der Ausspruch über die Zulässigkeit der Revision in der künftigen Entscheidungspraxis des Bundesfinanzgerichts. Sorgfältige Prüfung der Revisionsgründe als wichtiger Bestandteil künftiger Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts, in: SWK 2013, Heft 33, S. 1417 ff; Zorn, Revision gegen Entscheidungen des BFG, Folien zum Vortrag am 18.12.2013 an der JKU Linz (<http://www.jku.at/steuerrecht/content/e185888>).

11 S. Geroldinger, Der Zugang zum OGH in Zivilsachen, in: Kodek (Hrsg.), Zugang zum OGH. Vorträge des Symposiums „Zugang zum OGH in Zivil- und Strafsachen“, Wien 2012, S. 68 zum Zivilgerichtsverfahren.

12 „Im Verwaltungsverfahren stellt jede zusätzliche Gerichtsstanz ein Schild des Bürgers gegen den Machtanspruch des Staates dar, im Zivilverfahren – besonders bei technisch ungeschickter Ausgestaltung – auch eine taktisch verwendbare Fußangel, um den Gegner zu Fall zu bringen.“ (Kuras, Das „Revisionsmodell“ der ZPO, in: Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat, Band 42, Österreichische Juristenkommission (Hrsg.), Justizstaat: Chance oder Risiko? Verwaltungsgerichtsbarkeit NEU, Wien 2014, S. 359).

13 Geroldinger stellt für den OGH einen Vergleich der Erfolgsquote von ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln auf. „2009 wurden 82% der außerordentlichen Rechtsmittel zurückgewiesen. ... Angesichts dieses hohen Anteils an Zurückweisungen ließe sich provokant fragen, ob denn die Anwaltschaft die Kunst des Schreibens von Revisionen nicht beherrscht oder ihre Erfolgchancen nicht einzuschätzen vermag.“ (Geroldinger, a.a.O., S. 77). Staringer sieht bei der Rechtslage UFS zu BFG die Gefahr, „dass sich die Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit im Steuerrecht weitgehend in einem ‚Austauschen des Türschildes‘ erschöpfen wird.“ „Eine echte Weiterentwicklung hätte sich aus der Einrichtung des BFG auch nur dann ergeben können, wenn der Gesetzgeber die vom UFS her bekannten grundsätzlichen Strukturprobleme angegangen wäre. Die hier schon beim UFS vorhandenen Kernschwächen, nämlich die Einbindung in das Ministerialressort des BMF (samt Weisungsgebundenheit in der Justizverwaltung und Finanzierungs-hoheit des BMF) sowie die De-facto-Beschränkung des Zugangs zum Richteramt auf Mitglieder der Finanzverwaltung, werden beim BFG aber unverändert fortgeführt.“ (Staringer, Das Bundesfinanzgericht – Zuständigkeiten und Aufgabenbesorgung, in: Holoubek/Lang, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, Wien 2013, S. 84).

14 S. Schlager, Rechtsstaat in Gefahr?, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, in: SWK 2010, Heft 9, T 33. Binder, Der Finanzamt-Automat – Grenzen des E-Governments in der Finanzverwaltung: in: Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift für Josef Schlagler zum 65. Geburtstag, Wien 2012, S. 163 ff.

15 Matth. 16.3