

Das Vorarlberger Abgabenrecht

Praxiskommentar

Teil I:

Abgabenverfahrensrecht



Das Vorarlberger Abgabenrecht

Praxiskommentar

Teil I:

Abgabenverfahrensrecht

**Institut für Föderalismus
Schriftenreihe Verwaltungsrecht
Band 7 – Teil I**

**herausgegeben vom
Institut für Föderalismus, Innsbruck
Wissenschaftliche Leitung: Univ.-Doz. Dr. Peter Bußjäger**

**Gedruckt mit Förderung des Amtes der
Vorarlberger Landesregierung**

Das Vorarlberger Abgabenrecht Praxiskommentar

Teil I: Abgabenverfahrensrecht

von
Harald Kraft



Wilhelm Braumüller
Universitäts-Verlagsbuchhandlung Ges.m.b.H.
Wien

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Kraft, Harald:

Das Vorarlberger Abgabenrecht : Praxiskommentar / Harald
Kraft - Wien : Braumüller

(Schriftenreihe Verwaltungsrecht, Bd 7)

Teil I: Abgabenverfahrensrecht – 2001
ISBN 3-7003-1383-7

Alle Rechte, auch das der Übersetzung, des photomechanischen Nachdrucks und der
Speicherung in elektronischen Datenanlagen, vorbehalten.

© 2001 by Braumüller, Universitäts-Verlagsbuchhandlung Ges.m.b.H.
Gesamtherstellung: Fa. Johann Erharder, 6020 Innsbruck
ISBN: 3-7003-1383-7

Vorwort

Seit der Ausgabe „Das Vorarlberger Finanzrecht“, Bregenz, von Dr Herbert Sausgruber im Jahre 1977, sind die abgabenrechtlichen Vorschriften des Landes Vorarlberg nicht mehr in einer Gesamtausgabe zusammengestellt und bearbeitet worden. Die vorliegende Ausgabe soll diese Lücke schließen.

Sie enthält neben dem aktuellen Gesetzeswortlaut sämtliche abgabenrechtlich relevanten Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlagen (mit Hervorhebungen des Verfassers), die einschlägige Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, Anmerkungen des Verfassers und Querverweise auf andere landesrechtliche Vorschriften sowie die Bundesabgabenordnung.

Hinsichtlich der Kommentierung des Abgabenverfahrensgesetzes ist zu bemerken, dass sich das Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz zwar nicht so weit reichend an die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anlehnt wie die Abgabenordnungen anderer Bundesländer, allerdings ebenfalls zahlreiche identische oder ähnliche Rechtsvorschriften enthält. Im vorliegenden Praxiskommentar sollte insbesondere das „Vorarlbergspezifische“ hervorgehoben und Grundsätzliches dargestellt werden; auch bei der Auswahl der Rechtsprechung wurde im Wesentlichen diesen Kriterien gefolgt. Durch Hinweise auf gleiche oder ähnliche Bestimmungen der Bundesabgabenordnung soll dem Benützer für spezielle Fragen ein Nachschlagen in den ausführlichen Kommentaren von Ritz, Bundesabgabenordnung², Wien 1999, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien 1994, erleichtert werden. Diesen umfangreichen Kommentaren sind auch weiterführende Literaturangaben zu entnehmen.

Bei der Bearbeitung der abgabenrechtlichen Materiengesetze wurde neben den einschlägigen Entscheidungen des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes zu den Vorarlberger Abgabenvorschriften auch die Rechtsprechung zu den Bestimmungen anderer Bundesländer mit berücksichtigt, soweit diese für die jeweilige Regelung des Vorarlberger Landesabgabenrechtes relevant ist. Durch die (meist) recht ausführliche Wiedergabe der höchstgerichtlichen Entscheidungen sollte sich ein zusätzliches Nachlesen in den Rechtsdatenbanken erübrigen.

Da zahlreiche freie Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden ihre (unmittelbare) gesetzliche Ermächtigung im Finanzausgleichsgesetz haben - in Vorarlberg mangels konkretisierender Landesgesetze insbesondere die Wassergebühren und die Gantsteuer - wurde ein Auszug des FAG 2001 (einschließlich der neueren Rechtsprechung) mitabgedruckt.

Bezüglich des Titels der vorliegenden Ausgabe ist darauf hinzuweisen, dass von einem sehr weiten Abgabenbegriff ausgegangen wird und darunter sämtliche hoheitlich vorschreibbaren Geldleistungen verstanden werden, unabhängig davon ob deren Ertrag einer Gebietskörperschaft oder anderen Körperschaften öffentlichen Rechts zufließt, weshalb auch Beiträge, wie etwa jene des Tiergesundheitsfondsgesetzes, mit berücksichtigt wurden.

Das Manuskript wurde Anfang August 2001 fertiggestellt, die Rechtslage wurde bis Oktober 2001 berücksichtigt.

Danken möchte ich vor allem Herrn Dr Egon Mohr, Leiter der Abteilung Finanzangelegenheiten im Amt der Vorarlberger Landesregierung, der für meine Fragen stets ein offenes Ohr hatte. Weiters danke ich Herrn Univ.-Doz. Dr Peter Bußjäger, der mir zu dieser Arbeit den Anstoß gegeben und mir die Verlegung in der Schriftenreihe des Instituts für Föderalismus ermöglicht hat.

Außerdem habe ich Herrn Günter Mündle für seine stete Hilfsbereitschaft in technischen Fragen sowie für die viele Mühe bei der Gestaltung und Bearbeitung des Layouts Dank zu sagen.

Dornbirn, im Oktober 2001

Harald Kraft

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetz über allgemeine Bestimmungen, das Verfahren und das Strafrecht für die von den Behörden des Landes und der Gemeinden verwalteten Abgaben (Abgabenverfahrensgesetz - AbgVG.), LGBl.Nr. 23/1984, 80/1987, 9/1989, 37/1990, 27/1991, 3/1992, 87/1993, 19/1998, 84/1998, 9/2000, 43/2000.....	10
1.1	1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen	18
1.2	2. Abschnitt: Behörden und Parteien	54
1.3	3. Abschnitt: Verkehr der Behörden mit Parteien und sonstigen Personen	70
1.4	4. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen über die Verwaltung der Abgaben.....	112
1.5	5. Abschnitt: Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenverwaltung und Festsetzung der Abgaben ...	140
1.6	6. Abschnitt: Einhebung der Abgaben.....	178
1.7	7. Abschnitt: Rechtsschutz	233
1.8	8. Abschnitt: Kosten	290
1.9	9. Abschnitt: Strafbestimmungen.....	293
2.	Stichwortverzeichnis.....	311

Abkürzungsverzeichnis

AB	Ausschussbericht
AbgVG	Abgabenverfahrensgesetz
Abs	Absatz
Art	Artikel
AVG	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991
BAO	Bundesabgabenordnung, BGBl Nr 194/1961 idF BGBl. I Nr. 142/2000
Beh	Behörde
Bgm	Bürgermeister
BGBI	Bundesgesetzblatt
Bgld	Burgenland
Blg	(mit Nummer/Jahr und Gesetzgebungsperiode) Beilage(n) zu den Stenographischen Protokollen des Vorarlberger Landtages
BJA	Bundeskantleramt
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
EB	Erläuternde Bemerkungen
f (ff)	folgende
FAG 2001	Finanzausgleichsgesetz 2001, BGBl I Nr 3/2001
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz 1948
GesBR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GG	Gemeindengesetz, LGBl Nr 40/1985 idF LGBl Nr 62/1998
Hg	Herausgeber
idF	in der Fassung vom
idgF	in der geltenden Fassung
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
KEG	Kommandit-Erwerbsgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft

Ktn	Kärnten
LAO	Landesabgabenordnung
LGBI	Landesgesetzblatt
LT	Landtagsperiode
MAO	Musterabgabenordnung
mHa	mit Hinweis auf
mwH	mit weiteren Hinweisen
Nr	Nummer
NÖ	Niederösterreich
OEG	offene Erwerbsgesellschaft
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OÖ	Oberösterreich
(st) Rsp	(ständige) Rechtsprechung
RAO	Rechtsanwaltsordnung
RV	Regierungsvorlage
s, S	siehe
Sbg	Salzburg
StGB	Strafgesetzbuch
Stmk	Steiermark
T	Tirol
TP	Tarifpost
uU	unter Umständen
Vbg	Vorarlberg
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwSlg	Verwaltungsgerichtshofsammlung
VfSlg	Verfassungsgerichtshofsammlung
WAO	Wiener Abgabenordnung
Wr	Wiener
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

**1. Gesetz über allgemeine Bestimmungen,
das Verfahren und das Strafrecht für die von den
Behörden des Landes und der Gemeinden
verwalteten Abgaben (Abgabenverfahrensgesetz
- AbgVG.)¹⁾, LGBl.Nr. 23/1984, 80/1987, 9/1989,
37/1990, 27/1991, 3/1992, 87/1993, 19/1998,
84/1998, 9/2000, 43/2000²⁾**

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Im Jahre 1925 hat der Nationalrat die Verwaltungsverfahrensgesetze erlassen. Damit wurde das allgemeine Verwaltungungsverfahren vereinheitlicht und neu geordnet. Auf Grund der Bedarfsgesetzgebungskompetenz nach Artikel 11 Abs. 2 B.-VG. erstreckte der Bundesgesetzgeber die Neuordnung auf die allgemeine Behördenverwaltung auch der Länder und Gemeinden. Nicht jedoch erfasste die Regelung wegen der teilweise abweichenden Aufgaben und Ziele das Abgabenverfahren. Für dieses blieb es vorerst bei den unvollständigen und uneinheitlichen Verfahrensvorschriften, die in den einzelnen materiellen Abgabengesetzen des Bundes und der Länder enthalten waren. Im Jahre 1938 wurden die Deutsche Reichsabgabenordnung (RAO) und das Steueranpassungsgesetz (StAnPG) in Österreich eingeführt. Diese Gesetze bewirken ein einheitliches Abgabenverfahrensrecht und einheitliche Begriffe für die vielen neu eingeführten Reichssteuern und für die von der Reichsfinanzverwaltung verwalteten Abgaben der übrigen Gebietskörperschaften. Die RAO und das StAnPG verblieben auch nach 1945 Bestandteile des Abgabenverfahrensrechtes für die Bundesfinanzverwaltung. Den Ländern und Gemeinden fehlte jedoch nach wie vor ein geschlossenes, den Bedürfnissen der Abgabenverwaltung gemäßes Verfahrensrecht. Bald nach dem Wiedererstehen der Republik Österreich setzten die Bemühungen des Bundesministeriums für Finanzen ein, für die Abgabenverwaltungen aller Gebietskörperschaften ein einheitliches Abgabenverfahrensrecht zu Stande zu

¹⁾ Neukundmachung - die Art. III und IV der Neukundmachungsverordnung lauten: „Artikel III: Die §§ 130 und 131 des Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl.Nr. 18/1971, werden als nicht mehr geltend festgestellt. Artikel IV: Im Text der Neukundmachung sind die Übergangsbestimmungen des Art. II des Gesetzes über eine Änderung des Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl.Nr. 4/1984, nicht berücksichtigt.“

²⁾ Die Gesetzesänderungen, welche der Landtag am 10. Oktober 2001 im Zuge der Erlassung des Euro-Anpassungsgesetzes beschlossen hat, werden voraussichtlich gegen Jahresende im Landesgesetzblatt kundgemacht. Zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Praxiskommentars war die konkrete Nummer des Landesgesetzblattes noch nicht bekannt.

bringen. Der Schwierigkeiten des Rechtsstoffes wegen wurde zunächst zu Teillösungen geschritten. Wiederum mit Hilfe der Bedarfsgesetzgebungszuständigkeit des Bundes traten jeweils zugleich für die Länder und Gemeinden in Kraft:

a) das Bundesgesetz betreffend Zustellungen im Bereich der Abgabenverwaltung, BGBl. Nr. 59/1949,

b) das Abgabenrechtsmittelgesetz, BGBl. Nr. 60/1949, in der Fassung BGBl. Nr. 254/1957,

c) das Abgabeneinhebungsgesetz, BGBl. Nr. 103/1949, in der Fassung BGBl. Nr. 11/1959, und

d) die Abgabensexekutionsordnung, BGBl. Nr. 104/1949, in der Fassung BGBl. Nr. 1/1952 und Nr. 53/1963.

Dem Verfahren bei den Landes- und Gemeindebehörden, das außerhalb der Teilgebiete des Abgabenzustellungs-, -rechtsmittel-, -einbringungs- und exekutionswesens liegt, das ist außer allgemeinen Verfahrensgrundsätzen vorzüglich dem Ermittlungsverfahren, ermangelt es weitgehend der für die Rechtsstaatlichkeit erforderlichen gesetzlichen Regelung, sodass neben einer Anlehnung an Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsverfahrens die Abgabenverwaltung teilweise ohne gesetzliche Grundlage geführt wird. Der Plan des Bundesministeriums für Finanzen, auch für alle österreichischen Abgabeverwaltungen ein einheitliches Abgabenverfahrensrecht zu Stande zu bringen, sollte durch schon im Art. II Abs. 5 EGVG. 1950 vorgesehene Gesetzgebungsakte des Bundes in einer der Regelung des allgemeinen Verwaltungsverfahrens analogen Rechtssetzung verwirklicht werden.

Diesem Ziele dienten denn auch die ursprünglichen Entwürfe für die Bundesabgabenordnung (BAO). Der Ausnützung des Bedarfsgesetzgebungsrechtes des Bundes stand aber vor allem der Umstand entgegen, dass in der BAO auf eine Reihe von materiell-rechtlichen Bestimmungen nicht verzichtet werden konnte, so beispielsweise auf die Vorschriften über die Person des Abgabenschuldners, die Haftpflicht, die Fälligkeit von Abgaben, die Anrechnung von Zahlungen, die Zahlungserleichterungen und den Säumniszuschlag. Es hätte also einer verfassungsrechtlichen Kompetenzänderung zu Gunsten des Bundes bedurft, welche die Länder aber ablehnten. So musste der Bundesgesetzgeber erkennen, dass ihm die Möglichkeit nicht gegeben ist, die BAO auch für das abgabenrechtliche Verfahren der Landes- und Gemeindebehörden in Kraft zu setzen. Deswegen erging die BAO schließlich nur für die von Bundesfinanzbehörden zu verwaltenden Abgaben. Als Ersatz aber glaubte der Nationalrat dem angegebenen Ziele der Rechtseinheit und Rechtssicherheit zumindest dadurch dienen zu sollen, dass er zugleich mit dem Gesetzesbeschluss über die für den 1. Jänner 1962 in Wirksamkeit gesetzte BAO am 28. Juni 1961 die Entschließung fasste, die den Ländern empfahl, „die Bundesabgabenordnung tunlichst als Ganzes für die Abgabengebiete der Länder im Wege der Landesgesetzgebung zu übernehmen“. Der Bundesrat ist dieser Entschließung nicht beigetreten. Dafür gab es außer den genannten Gründen noch weitere Erwägungen, insbesondere solche der mangelnden Zweckmäßigkeit. Die BAO ist

notwendigerweise auf die Verwaltung bundesrechtlich geregelter Abgaben ausgerichtet. Sie enthält daher viele Bestimmungen, für die es in dem wesentlich kleineren Abgabenrechtsgebiet der Länder und Gemeinden keine Anwendung gibt. Der Ballast, den die Behörden der Länder und Gemeinden als Abgabenverfahrensrecht in der BAO mitzuschleppen hätten, wäre daher viel zu umfangreich und zu beschwerlich, sodass letztlich überhaupt die Tauglichkeit der BAO als Landesabgabenverfahrensrecht in Zweifel zu ziehen war. Daraus ergab sich die Notwendigkeit, das Abgabenverfahrensrecht der Länder und Gemeinden selbstständig zu regeln.

Mit dem Inkrafttreten der BAO traten das auch für die Länder und Gemeinden in Geltung gestandene Abgabenzustellungs-, -rechtsmittel- und -einhebungsgesetz außer Geltung. Da in nützlicher Frist die Ersatzbestimmungen nicht ausgearbeitet werden konnten, wurde in Vorarlberg ähnlich wie in anderen Ländern zugleich mit dem Inkrafttreten der BAO, das ist zum 1. Jänner 1962, das Gesetz über die vorläufige Regelung des Abgabenverfahrens, LGBl. Nr. 49/1961, erlassen.

Diese Übergangsregelung setzte den am 31. Dezember 1961 bestandenen Rechtszustand fort, bis das Land in der BAO zwar nachgebildetes, aber für die Bedürfnisse des Landes zugeschnittenes Abgabenverfahrensgesetz in Kraft setzt. Um dieselbe Zeit trat in Wien ein aus Vertretern mehrerer Länder und des Bundesministeriums für Finanzen sowie teilweise auch des Bundeskanzleramtes zusammengesetzter Arbeitsausschuss wiederholt zu dem Zwecke zusammen, für die Länder eine als Vorbild dienende **Musterabgabenordnung (MAO)** zu erstellen. Unter dem Eindruck der erwähnten Entschließung des Nationalrates und der vom Bundesministerium für Finanzen vertretenen Ansicht, dass eine möglichste Übereinstimmung der Landesabgabenverfahrensgesetze mit der BAO eine erstrebenswerte Rechtseinheit und Rechtssicherheit bewirken würde, wurden sowohl die Gliederung als auch zahlreiche Bestimmungen der BAO wörtlich in die MAO übernommen. Es sollte damit aber auch das Begutachtungsverfahren bei den Interessenvertretungen erleichtert werden und bei der Vollziehung des Gesetzes die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes verwendbar sein. Abänderungen gegenüber der BAO erhielt die MAO zunächst nur dort, wo der Normengehalt der BAO ausschließlich auf die Zwecke der Erhebung bundesrechtlich geregelter Abgaben und Beiträge ausgerichtet war.

Demgemäß sind folgende Paragraphen der BAO in der ursprünglichen Fassung BGBl. Nr. 194/1961 in der MAO nicht enthalten: 2, 5, 48, 52 bis 69, 71, 73 bis 75, 117, 118, 125, 127, 129, 147 bis 153, 160, 162, 185 bis 197, 202, 205, 206, 234, 240, 247, 253, 259 bis 272, 282 bis 287, 292, 296, 297, 319, 320 und 322.

Im geringen Umfang wurden auch abweichende Regelungen dort vorgesehen, wo dies für die Zwecke der Verwaltung von Landes- und Gemeindeabgaben zwingend erschien.

Andere Bestimmungen, die für das Landesabgabenverfahrensrecht ohne Bedeutung sind, wurden, wie sich der Arbeitsausschuss in seiner mehrheitlichen

Auffassung ausdrückte, im Hinblick auf eine mögliche Erweiterung der Abgabenhöhe der Länder und Gemeinden durch künftige Finanzausgleichsverhandlungen beibehalten.

In der MAO finden sich auch Anlehnungen an das AVG. 1950 und das Finanzstrafgesetz (FinStrG.).

Das Bundesministerium für Finanzen hat am 2. Mai 1962 unter der Zl. 51.953-6/62 der Verbindungsstelle der Bundesländer über die MAO in ihrer letzten Fassung ein Gutachten übermittelt, das nach einer nochmaligen Durchberatung vom oberwähnten Arbeitsausschuss zu geringfügigen Änderungen der MAO vom 19. Februar 1962 geführt hat.

Alle Länder mit Ausnahme von Oberösterreich haben sodann in den Jahren 1963 bis 1966 auf der Grundlage der MAO Abgabenverfahrensgesetze jeweils als „Abgabenordnung“ oder „Landesabgabenordnung“ erlassen. In der Zwischenzeit wurden diese Abgabenordnungen wiederholt novelliert. Zwingende Anlässe hiefür ergaben sich daraus, dass

a) die verfassungsrechtliche Voraussetzung zur subsidiären Regelung des Verfahrens für die teilweise von den Gemeinden verwalteten Grund- und Lohnsummensteuer erst durch Art. I Z. 10 Finanzausgleichsnovelle 1964, BGBl. Nr. 263/1963, geschaffen wurde, und

b) die vor dem 1. Jänner 1966 entstandenen Landesabgabenverfahrensgesetze den auf der Grundlage der Gemeindeverfassungsnovelle, BGBl. Nr. 205/1962 in den Jahren 1965 und 1966 erlassenen Gemeindeorganisationsgesetzen angepasst werden mussten.

Diese Abänderungen wurden teilweise auch zum Anlass für kleinere Verbesserungen des sonstigen Gesetzestextes genommen.

Abgesehen von der Notwendigkeit, anderen legislatischen Arbeiten den Vorrang zu geben, erschien für die Ausarbeitung des Entwurfes eines Abgabenverfahrensgesetzes bei aller Unvermeidlichkeit dieser Aufgabe eine gewisse Behutsamkeit angezeigt. Vor allem ging es darum, nicht einfach die MAO in ihrem ganzen Umfang zu übernehmen. Trotz einer gewissen Anpassung an die Bedürfnisse der Landes- und Gemeindeverwaltungen enthielt die MAO doch eine Anzahl von Bestimmungen, denen man bei aller Voraussicht auf die Möglichkeit der Erweiterung der Landesabgabenhöhe leicht enttraten kann. Solche Bestimmungen aber überall dort, wo sich die Gelegenheit hiezu bietet, auszuschalten, galt als Ziel bei der Ausarbeitung dieses Gesetzentwurfes. Gestützt wurde dieses Bestreben durch die Überzeugung, dass Gesetze umso zuverlässiger angewendet werden, je einfacher und übersichtlicher sie sind. Dieser Grundsatz gilt zumal, wenn die Gesetzesvollziehung bei vielen Behörden liegt, die über keine juristisch geschulten Arbeitskräfte verfügen. Mehrheitlich sind die in der Gesamtverwaltung der Gemeinde tätigen Bediensteten der Verwendungsgruppe C auch für die Abgabenverwaltung der betreffenden Gemeinden tätig. Die Beibehaltung möglichst vieler Bestimmungen der BAO unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Erweiterung der Landesabgabenhöhe führt zu einer gewissen Uferlosigkeit in der Beurteilung dessen, was für die Praxis der gemeindlichen Abgabenbehörden notwendig oder

zweckdienlich ist. Die - inzwischen zwar etwas verblasste - Aussicht, dass in absehbarer Zeit die Landesabgabenbehörden die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer übernehmen werden, wurde bei der Erstellung dieses Entwurfes berücksichtigt. Sollten sich gegen alle Erwartung weitere Beispiele dieser Art ergeben, so wird notfalls das hiezu erforderliche Abgabengesetz, das meist auch Sonderverfahrensrecht enthält, zwangsläufig die etwa fehlende Verfahrensvorschrift ergänzen.

In Nachbildung an die BAO enthält die MAO auch Begriffsumschreibungen, die in diesen Entwurf nicht aufgenommen wurden. Dies aus den Überlegungen, dass die Landes- und Gemeindeabgabenverwaltungen bisher den Mangel an solchen Definitionen nicht empfunden haben und weil durch Analogieschlüsse zum verwandten Recht der BAO insoweit stets richtige Entscheidungen getroffen werden können, sollte das Abgabenverfahrensgesetz zum Unterschied von der BAO in der Umschreibung eines abgabenrechtlichen Begriffes aussetzen. Ferner lehnt sich der Entwurf noch stärker an das AVG. 1950 an als die MAO. Es gibt auch besondere Einrichtungen des abgabenrechtlichen Verfahrens, die für die Landes- und Gemeindeverwaltungen entbehrlich sind, so z.B. die vorläufige Abgabenfestsetzung, die Widerrufung gewährter Zahlungserleichterungen, Abschreibungen und Entlassungen aus der Gesamtschuld und die eidliche Einvernahme von Zeugen. Auf komplizierte Fälle abgestellte Bestimmungen, die im Geltungsbereich des Landesabgabenrechtes kaum je zum Tragen kommen, wurde verzichtet. Darunter fallen gewisse Bestimmungen über die persönliche und sachliche Haftung und die Zurechnung der Wirtschaftsgüter. Zu den Vorschriften, die wegen einer gewissen Selbstverständlichkeit entbehrlich erscheinen, gehören z.B. Hinweise über die Beurteilung der Rechts- und Handlungsfähigkeit und über die Verpflichtungen der Vertreter abgabepflichtiger Personen und Vermögensmassen. Gewisse Vereinfachungen der Vorschriften über die Obliegenheiten der Abgabepflichtigen sind für die Landes- und Gemeindeabgabenverwaltungen ebenso wünschenswert. Gleiches gilt für die Befugnisse der Behörden. Wiederum in möglichster Anlehnung an das AVG. 1950 wurde die Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Abgabenbescheiden gegenüber der MAO wesentlich beschränkt. Manche Besonderheit für das Verbrauchssteuerverfahren wurde außer Acht gelassen, so auch die Bestimmungen über die Kosten hiefür. In Bezug auf das materielle Abgabenstrafrecht ist der Entwurf eigene Wege gegangen (§§ 124 bis 127, nunmehr §§ 132 bis 135). Neu ist auch die Verfahrenserleichterung, die für die Verwaltung der Gebühren (Steuern) für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen vorgesehen ist (§ 74 Abs. 3, nunmehr § 82 Abs. 4).

Im Sinne des Vorgesagten sind folgende Paragraphen der MAO inhaltlich nicht in den Entwurf übernommen worden: 8, 10 bis 17, 19, 22, 24 bis 45, 52, 56 bis 58, 97 bis 99, 103, 105, 109, 110, 116, 119, 121 bis 124, 130, 140, 152, 196, 204, 217, 221 und 235. Zahlreich sind aber auch textliche Einschränkungen und Abänderungen belassener Paragraphen der MAO. Teilweise handelt es sich um textliche Abweichungen ohne Änderungen des normativen Gehaltes der betreffenden Bestimmung. Wegen der Auswirkung auf den gesamten Gesetzestext

wird hiezu auf Folgendes hingewiesen: Die MAO verwendet regelmäßig die Ausdrücke „Erhebung“ und „erheben“. Einzelne Bundesländer haben diesen Wortgebrauch übernommen, z.B. Niederösterreich, Salzburg und Tirol. Andere Bundesländer, wie Burgenland, Kärnten, Steiermark und Wien, verwenden an deren Stelle die Bezeichnung „Verwaltung“ und „verwalten“. Dies hat seinen Grund darin, dass die MAO den Begriff „erheben“ in einem anderen Sinn verwendet als das Finanz-Verfassungsgesetz 1948. Nach diesem Gesetz und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes wird unter „Erhebung einer Abgabe“ die Erschließung einer Einnahmequelle durch Einführung einer bestimmten Abgabe verstanden. Die BAO hingegen versteht laut der im § 49 Abs. 2 enthaltenen Legaldefinition unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabebehördlichen Maßnahmen. Die Tätigkeit, die nach der BAO und einzelnen Landesabgabenordnungen als Abgabenerhebung zu verstehen ist, wird nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis Slg. 3024) mit dem Wort „Verwaltung“ umschrieben. Daher ist der Gedanke nahe liegend, an Stelle der Bezeichnungen „Erhebung“ und „erheben“ die Worte „Verwaltung“ und „verwalten“ zu verwenden. Die landesgesetzlichen Abgabenvorschriften gebrauchen vielfach den Ausdruck „erheben“, sodass die Beibehaltung dieses Wortgebrauches der MAO im gewissen Sinne nahe liegt. Die Verbindungsstelle der Bundesländer empfiehlt mit Rundschreiben vom 1. Juni 1962, AZ. LAD/25/27-I, jedoch die Bezeichnung „Verwaltung“. Nun ist aber auch der Sprachgebrauch in den Landesgesetzen nicht einheitlich. Dort kommt zur Bezeichnung der genannten Tätigkeit zwar nicht der Begriff „verwalten“, wohl aber der auch nicht ganz zutreffende Begriff „Einhebung“ vor (siehe die Gesetzestitel des Anzeigeabgabe-, des Kriegsoferabgabe- und des Reklamesteuergesetzes sowie § 3 des Fremdenverkehrsgesetzes). Als Ergebnis dieser Überlegungen wird dem Wortgebrauch „Verwaltung“ und „verwalten“ der Vorzug gegeben. Folglich sind die in der MAO vorkommenden Worte „Erhebung“ und „erheben“ durch die Bezeichnungen „Verwaltung“ und „verwalten“ ersetzt.

Eine weitere Besonderheit des Entwurfes besteht darin, dass in Angleichung an die in Vorarlberg übliche Gesetzessprache die nach dem Abgabenverfahrensgesetz mit der Verwaltung der Abgaben betrauten Behörden nicht wie in der BAO (MAO) als „Abgabenbehörde“, sondern schlicht als „Behörde“ bezeichnet werden.

Teilweise stark gekürzt oder sonst abgeändert sind folgende Paragraphen der MAO inhaltlich in den Gesetzentwurf übernommen worden: §§ 1, 2, 4, 7, 18, 21, 26, 46, 48, 51, 59, 61, 64, 67, 70, 73, 81, 82, 89, 90, 95, 96, 100, 109, 111 bis 115, 120, 137, 145, 148, 153, 155 bis 158, 160 bis 162, 165, 169, 170, 175, 178, 182 bis 185, 187, 191, 194, 203, 206, 210, 213, 216, 218, 220, 222, 223, 229, 236, 238 bis 241 (die Änderungen der §§ 73, 155, 185, 210 und 218 beruhen auch auf der Berücksichtigung der 2. Novelle der BAO, BGBl. Nr. 134/1969).

Mit diesen, im Vergleich zu den Abgabenverfahrensgesetzen der anderen Länder weit größeren und zahlreicheren Abweichungen sind im Gesetzentwurf

die Bestimmungen der MAO im Großen und Ganzen - jedoch zwangsläufig unter entsprechend anderen Paragraphenbezeichnungen - wörtlich enthalten.

Der Gesetzentwurf ist ebenso wie die BAO und die MAO und damit die Abgabenordnungen der anderen Länder in Abschnitte unterteilt. Die BAO hat neun Abschnitte, die MAO ebenso wie dieser Entwurf jedoch zehn. Diese Vermehrung ist entstanden, weil in die MAO abweichend von der BAO als 9. Abschnitt materielles Strafrecht eingefügt worden ist. Während sich die MAO auch in der weiteren Gliederung genau an die BAO hält, wurden im Gesetzentwurf alle mit Großbuchstaben gekennzeichneten Unterabschnitte sowie die wiederum mit arabischen Ziffern versehenen weiteren Unterteilungen der BAO fallen gelassen. Dafür enthält entsprechend der im Lande geübten Gesetzestchnik jeder Paragraph nach der Bezifferung als Überschrift eine schlagwortartige Inhaltsangabe. Dies hat weiter zur Folge, dass in wiederholten Fällen zwei oder mehrere Paragraphen der BAO bzw. MAO zu einem Paragraphen so weit zusammengezogen worden sind, als dies durch die Überschrift für den betreffenden Paragraphen unvermeidlich geworden ist. Die Zahl der Paragraphen der BAO beträgt 323; jene der MAO und damit beiläufig auch der Abgabenverfahrensgesetze der meisten Länder 245. Dieser Gesetzentwurf hingegen weist nur 131 Paragraphen auf. Die **Abgabenexekutionsordnung** blieb auch für das Landesabgabenrecht weiter bestehen (siehe Art. 1 Z. 2 der 3. Novelle zur Abgabenexekutionsordnung, BGBl. Nr. 53/1963). Ebenso wurde auf Grund der Bedarfsgesetzgebungskompetenz des Bundes im **§ 254 Finanzstrafgesetz**, BGBl. Nr. 129/1958, bestimmt, dass für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechtes das VStG. 1950 anzuwenden ist. Deswegen enthält dieses Abgabenverfahrensgesetz keine Bestimmungen des Abgabenexekutions- und des Abgabenstrafverfahrensrechtes. Lediglich im § 13 Abs. 9 soll bestimmt werden, welche Behörden Vollstreckungsbehörden im Sinne der Abgabenexekutionsordnung sind.

Die Übernahme bestimmter Vorschriften der BAO verlangt die Mitwirkung von Bundesbehörden. Für die Gesetzwerdung dieser Bestimmungen ist die Zustimmung der Bundesregierung gemäß Art. 97 Abs. 2 B.-VG. erforderlich. Im Einzelnen sind dies die §§ 35 Abs. 7, 37 Abs. 2 und 4, 56 Abs. 3 und 5 (nunmehr § 64 Abs. 3 und 5) und 92 Abs. 2 (nunmehr § 100 Abs. 2) des Entwurfes. Diese Bestimmungen, die von der MAO übernommen sind, wurden seinerzeit mit Vertretern der Bundeszentralstellen mit dem Ergebnis besprochen, dass bei wörtlicher Übernahme der Formulierungen der MAO mit der Zustimmung der Bundesregierung zu rechnen ist.

Die in diesem Gesetzentwurf vorgenommenen Abweichungen von der BAO bzw. der MAO lassen die Befürchtung einer unzuträglichen Störung der Rechtseinheit und Rechtssicherheit keineswegs begründet erscheinen. Zunächst ist der Landesgesetzgeber in der Regelung des Rechtsstoffes vollkommen frei. Es sei aber festgestellt, dass in dem Entwurf kaum neue, vom bestehenden Landesrecht und von der BAO abweichende Rechtsbegriffe geschaffen wurden. Der Entwurf wurde in vielen Belangen gerade aus der Überlegung gekürzt, dass

etwaige Gesetzeslücken durch Analogien zur BAO zu schließen sind und dadurch in die Richtung der Rechtsgleichheit mit der BAO tendieren.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass durch dieses Gesetz ein besonders weit reichender Beitrag zur Rechtsbereinigung geleistet wird.

Im Einzelnen wird bemerkt:

Zum Titel: Da im Gesetzentwurf nicht nur reine Verfahrensvorschriften, sondern auch allgemeine Bestimmungen und materielles Abgabenstrafrecht enthalten sind, soll dies im Titel zum Ausdruck kommen.

Der Landesgesetzgeber ist seit einigen Jahren dazu übergegangen, alle Gesetze, die in ihrem Kurztitel die Bezeichnung „Ordnung“ tragen, wie etwa die Gemeindeordnung, die Landtags- und Gemeindewahlordnung, nicht mehr als „Ordnung“, sondern als „Gesetz“ zu bezeichnen.

Wie in den vorgenannten Fällen der bereits durchgeführten Umbenennung ist auch hier für die Nichtverwendung des beim Bund und den anderen Ländern gebrauchten Ausdruckes „Ordnung“ vor allem maßgebend, dass die Bundesverfassung und die Landesverfassung für generelle Normen auf Gesetzesstufe nur den Begriff „Gesetz“ kennen. Das Wort „Ordnung“ ist der Verfassungsterminologie fremd. Gegen dessen Verwendung in diesem Zusammenhang spricht aber auch die leichte Verwechslungsmöglichkeit mit dem Begriff „Verordnung“ als dem Ausdruck für eine generelle Norm auf einer niedrigeren Stufe der Rechtserzeugung.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen besteht bei Gesetzen, die häufig zitiert werden, die Übung, für den Gesetzestitel eine Buchstabenabkürzung festzulegen. Die nahe liegende Abkürzung „AVG.“ für Abgabenverfahrensgesetz muss wegen der längst eingeführten Verwendung dieser Buchstabenfolge für das Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz wohl vermieden werden, weshalb der Entwurf die Abkürzung „AbgVG.“ vorsieht.

1.1 1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

§ 1²⁾

Anwendungsbereich

(1) Die Landes- und Gemeindeabgaben gemäß Abs. 2 und 3 sind nach den Bestimmungen dieses Gesetzes zu verwalten.

(2) Die Bestimmungen dieses Gesetzes gelten in Angelegenheiten

a) der nicht bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben des Landes und der Gemeinden mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben in den Angelegenheiten der Landes- und Gemeindeverwaltung,

b) der nicht bundesrechtlich geregelten Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechtes, die nicht Gebietskörperschaften sind,

soweit diese Abgaben und Beiträge von Organen des Landes oder der Gemeinden zu verwalten sind und nicht Behörden des Bundes einzuschreiten haben.

(3) Die Bestimmungen dieses Gesetzes gelten auch für das Verfahren hinsichtlich der Grundsteuer, der Kommunalsteuer und der Lohnsummensteuer, soweit nicht diesen Gegenstand regelnde bundesgesetzliche Vorschriften in Kraft stehen.

Vgl § 1 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu den Abgaben nach Abs. 2 lit. a gehören auch auf Grund von Gesetzen vorgesehene Geldleistungen, die für eine Gebietskörperschaft bestimmt sind. Darunter fallen vorzüglich Interessentenbeiträge von Grundeigentümern und Anrainern (§ 14 Abs. 1 Zl. 15 FAG. 1967). Beispiele hierfür sind § 6 des Straßengesetzes, LGBl. Nr. 8/1969, § 17 des Feldkircher Schwemmkanalisationgesetzes, LGBl. Nr. 17/1951, § 12 Abs. 2 der Landesbauordnung, LGBl. Nr. 49/1962, und die dazu erlassenen Kanalordnungen (§ 12 der Verordnung betreffend die Schwemmkanalisation Hohenems, LGBl. Nr. 1/1931, § 12 der Schrunser Kanalordnung, LGBl. Nr. 17/1962, § 5 der Nenzinger Kanalordnung, LGBl. Nr. 26/1962 und § 10 der Bludenzer Kanalordnung, LGBl. Nr. 32/1962). Ferner zählen dazu auch Beiträge anderer Art an Gemeinden,

²⁾ Fassung LGBl.Nr. 87/1993

beispielsweise durch Viehhalter nach § 16 Tierzuchtförderungsgesetz, LGBl. Nr. 3/1956. Auf die Vorschreibung der Verwaltungsabgaben findet in keinem Fall das Abgabenverfahrensrecht, sondern das Verwaltungsabgabengesetz 1954, LGBl. Nr. 34/1954, mit den einschlägigen Durchführungsverordnungen Anwendung. Nicht zu den Abgaben im Sinne des AbgVG. gehören z.B. die Ablösebeträge für nicht geleistete Hand- und Zugdienste nach § 91 Gemeindeordnung 1935 (§ 92 Abs. 2 lit. c GG.), weil es sich hier nicht um primäre Geldleistungsverpflichtungen handelt.

Im Zusammenhang mit der Einführung der Landesabgabenordnungen in den einzelnen Bundesländern wurde durch die Novelle zu Art. II Abs. 5 EGVG. 1950, BGBl. Nr. 275/1964, der Landesgesetzgeber ermächtigt, anzuordnen, dass für die Einhebung der landesgesetzlich geregelten Beiträge an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften als Gemeinden, Anstalten oder Fonds, soweit nicht Behörden des Bundes einzuschreiten haben, an Stelle des AVG. 1950 die allgemein für Landesabgaben geltenden Verfahrensvorschriften anzuwenden sind. Deswegen erhebt sich nunmehr die Frage, ob diese landesgesetzlich geregelten Beiträge wie bisher nach den allgemeinen Verwaltungsverfahrensvorschriften oder nach den Vorschriften des AbgVG. zu verwalten sein werden. Die anderen Bundesländer sind verschieden vorgegangen. In Burgenland, Kärnten, Steiermark und Tirol gilt die Abgabenordnung, in Niederösterreich, Salzburg und Wien ist weiterhin das AVG. 1950 anzuwenden. Wien und Steiermark erklärten allerdings, solche Beiträge landesrechtlich nicht zu kennen.

Beiträge dieser Art in Vorarlberg sind

a) in den Ärztepensionsfonds nach § 47 Gemeindesanitätsgesetz, LGBl. Nr. 19/1931,

b) in den Tierseuchenfonds nach §§ 7 und 8 Tierseuchenfondsgesetz, LGBl. Nr. 40/1949,

c) zur Landwirtschaftskammer nach § 18 Landwirtschaftskammergesetz, LGBl. Nr. 10/1949 in der Fassung des Gesetzes LGBl. Nr. 38/1962.

Der vorliegende Entwurf geht von der Auffassung aus, dass eine Ausdehnung seines Geltungsbereiches auf die unter a) genannten Beiträge entbehrlich wäre. Dafür aber eine Ausnahmerebestimmung zu schaffen, lohnt sich schon deswegen nicht, weil die Beiträge der Gemeindeärzte an den Pensionsfonds de lege ferenda ohnedies aus der allgemeinen Bestimmung des § 1 Abs. 1 lit. b herausfallen werden. Der Grund für die Ausdehnung auf die Beiträge in den Tierseuchenfonds liegt weniger in der Zweckmäßigkeit als in dem Umstand, dass auch die Kostenbeiträge zur Vattertierhaltung nach § 16 TZFG. wie Abgaben einzuheben sind. Die Beiträge nach c) sollen nach dem AbgVG. verwaltet werden, da die Gemeinden diese in engem Verfahrenszusammenhang mit der Grundsteuer einheben.

Zu Abs. 3: Diese Bestimmung wurde von den anderen Ländern im Wege der Novellierung eingefügt. Anlass hiezu gab die Behebung einer verfassungsrechtlichen Gesetzeslücke für das den Gemeinden obliegende Verfahren bei der Verwaltung der Grund- und Lohnsummensteuer. Art. I Z. 10

und Art. II der Finanzausgleichsgesetznovelle. 1964, BGBl. Nr. 263/1963, verliehen dem Landesgesetzgeber das Recht, diese Lücke zu schließen.

Blg 77/1993 25.LT:

Erstmals für den Monat Jänner 1994 sind die Gemeinden ermächtigt, Kommunalsteuern einzuhoben. Rechtsgrundlage dieser Steuer ist das derzeit noch nicht kundgemachte Bundesgesetz, mit dem eine Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993). Durch eine noch zu erfolgende Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 1993 wird diese Steuer zu einer ausschließlichen Gemeindeabgabe erklärt. Die Kompetenz des Landesgesetzgebers zur Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Steuer ist gemäß § 7 Abs. 3 des Finanzverfassungsgesetzes auf jene Bereiche eingeschränkt, in denen keine bundesgesetzliche Regelung erfolgt. Bundesgesetzlich geregelt sind das materielle Steuerrecht, das Strafrecht, die Abgabenexekution und das Strafverfahrensrecht, nicht jedoch das Verfahrensrecht. Der Landesgesetzgeber hat daher in diesem Bereich Bestimmungen zu erlassen. Das Abgabenverfahrensgesetz ist nur auf jene bundesrechtlich geregelten Abgaben anzuwenden, die ausdrücklich im Gesetz angeführt sind. Da das Kommunalsteuergesetz darin nicht enthalten ist, ist eine entsprechende Änderung vorzunehmen.

Dadurch wird sichergestellt, dass auch für die Erhebung und Verwaltung der Kommunalsteuer die Bestimmungen des Abgabenverfahrensgesetzes gelten, sofern nicht bundesgesetzliche Vorschriften in Kraft stehen. Ab 1. Jänner 1994 ist es den Gemeinden nicht mehr möglich, Lohnsummensteuern einzuhoben. Auf eine Streichung der Lohnsummensteuer in dieser Bestimmung wird vorerst verzichtet, da für die Erhebung und Verwaltung von bis zum 31. Dezember 1993 fällig gewordene Lohnsummensteuern weiterhin Verfahrensbestimmungen erforderlich sind.

Judikatur:

Zu Abs 1:

VwGH 11.07.2000, 99/16/0528: Keine Anwendung des AbgVG im abgabenrechtlichen stellvertretungsverfahren, wenn Sonderbestimmung etwas anderes anordnet. Eine solche Sonderbestimmung ist keine verfassungswidrige dynamische Verweisung.

Nach Art. II Abs. 5 EGVG ist eine Ausnahme für die Anwendung des AVG in Angelegenheiten der Gemeindeabgaben normiert. In diesen Fällen sind für die Erhebung solcher Abgaben die jeweiligen Abgabenordnungen der Länder anzuwenden. Dies aber nur dann, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Nach § 109 Abs. 1 Oberösterreichische Gemeindeordnung wird ausdrücklich für das stellvertretungsverfahren die Anwendung des AVG bestimmt; und zwar unterschiedslos, ob es sich um Abgaben oder andere Angelegenheiten handelt. In den Angelegenheiten, in denen die Behörde der allgemeinen staatlichen Verwaltung in den Ländern ohnehin das AVG anzuwenden hat, erscheint diese Doppelregelung entbehrlich. Es hätte nämlich genügt, wenn für das AVG nur in den Fällen die Anwendung bestimmt wird, in denen nicht schon auf Grund des Art. II Abs. 2 EGVG die Anwendung des AVG normiert ist. Dadurch, dass nach § 109 Abs. 1

Oberösterreichische Gemeindeordnung das AVG unterschiedslos im Vorstellungsverfahren Anwendung zu finden hat, wollte der Gesetzgeber offenkundig eine Gleichbehandlung bei den Verfahrensbestimmungen im Vorstellungsverfahren. Es kann dem Landesgesetzgeber nämlich nicht zugesonnen werden, dass er bei einer solchen Regelung, in Abgabensachen das AVG in der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gemeindeordnung geltenden Fassung - wie dies die belangte Behörde vertritt - und in anderen Angelegenheiten in der letztgültigen Fassung angewendet wissen wollte. Eine solche unterschiedliche Rechtslage in den Verfahrensbestimmungen würde dem Ziel der Anwendung einheitlicher Verfahrensvorschriften zuwider laufen. Insbesondere würde dies für den Rechtsanwender zu unzumutbaren Nachforschungen über die jeweils geltende Fassung in den Verfahrensbestimmungen, die sonst stets in der letztgültigen Fassung anzuwenden sind, führen. Die Bestimmung der Anwendung des AVG in der Oberösterreichischen Gemeindeordnung ohne weitere Differenzierung spricht für die Anwendung des AVG in einer einheitlichen Fassung in allen Vorstellungsverfahren. Durch die Ausnahmeregelung des Art. II Abs. 5 EGVG in Abgabenangelegenheiten hat der Bundesgesetzgeber, der nach Art. II Abs. 2 B-VG die Kompetenz hat, das Verwaltungsverfahren einheitlich zu regeln, wenn ein solches Bedürfnis nach einheitlicher Regelung besteht, es unter anderem dem Landesgesetzgeber auch überlassen, ob die Behörden der allgemeinen staatlichen Verwaltung in den Ländern im Vorstellungsverfahren über die Angelegenheiten der Abgaben die Abgabenverfahrensgesetze oder durch eine ausdrückliche Regelung das AVG anzuwenden haben. Die Länder könnten abweichende Vorschriften nur erlassen, wenn solche zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sind (vgl. *Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht⁸, Rz 250). Von der Oberösterreichischen Landesregierung wurde keine gesonderte abweichende Vorschrift für das Vorstellungsverfahren in Abgabensachen erlassen. Bei der Regelung des § 109 Abs. 1 Oberösterreichische Gemeindeordnung handelt es sich somit um keine verfassungsrechtlich bedenkliche dynamische Verweisung des Landesgesetzgebers auf ein Bundesgesetz, sondern um die vom Bundesgesetzgeber dem Landesgesetzgeber eingeräumte Ermächtigung, sich für ein bestimmtes Verfahren im Vorstellungsverfahren betreffend Abgabenangelegenheiten zu entscheiden. Der Landesgesetzgeber hat dabei nur die Wahl zwischen der Anwendung der in Abgabenangelegenheiten anzuwendenden Landesabgabenordnung oder des AVG. Entscheidet sich der Landesgesetzgeber für die Anwendung des AVG in Vorstellungsverfahren, dann hat die Vorstellungsbehörde als eine Behörde der allgemeinen staatlichen Verwaltung in den Ländern in dieser Abgabenangelegenheit das AVG so anzuwenden, wie sie es auch in den anderen Verfahren auf Grund des Art. II Abs. 2 Z. 1 EGVG anzuwenden hat.

Zu Abs 3:

VwGH 21.05.1992, 88/17/0075: Die materiellrechtlichen Bestimmungen im AbgVG (zB § 3, § 6) galten bis zum FAG 1979 nicht für die Grundsteuer.

Gemäß § 1 BAO gelten nämlich deren Bestimmungen in Angelegenheiten der bundesrechtlich geregelten Abgaben und Beiträge nur, soweit diese Abgaben und Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes (§ 49 Abs. 1) zu erheben sind. Die Erhebung der Grundsteuer erfolgt hingegen durch die Gemeinden (§ 7 Abs. 3 F-VG). Aber auch der burgenländische Landesgesetzgeber war nach den Ermächtigungen der FAG-Novelle 1964 (Novellierung des § 11 Abs. 1 FAG 1959) rückwirkend gemäß Art. II der FAG-Novelle 1964 ab Inkrafttreten der BAO am 1. Jänner 1962 nur ermächtigt, eine lückenlose Verfahrensregelung für die nicht von Abgabenbehörden des Bundes zu besorgende Grundsteuer- und Lohnsummensteuerverwaltung zu gewährleisten

(Erläuterungen zur RV 247 BlgNR 10. GP), nicht aber zur Erlassung materiell-rechtlicher Abgabenvorschriften (vgl. hiezu grundlegend das zur Lohnsummensteuer ergangene hg. Erkenntnis vom 27. April 1981, Zlen. 1977, 1978/79 = ÖStZB 1982, 74). Gleichartige Ermächtigungen waren im FAG 1967, BGBl. Nr. 2, in § 20 Abs. 6 FAG 1973, BGBl. Nr. 445/1972, und im § 13 Abs. 3 FAG 1979, BGBl. Nr. 673/1978, vorgesehen. Die Regelung der Entstehung des Abgabensanspruches ist jedoch unzweifelhaft eine dem materiellen Recht zugehörige Norm. Vor diesem verfassungsrechtlichen und einfach-gesetzlichen Hintergrund ist das Gesetz, mit den Bestimmungen über das Verfahren hinsichtlich der Grundsteuer und der Lohnsummensteuer getroffen werden, LGBl. für das Burgenland Nr. 5/1965, sowie § 1 lit. a Bgld LAO in der Fassung LGBl. Nr. 1/1969 verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass auf die Grundsteuer, sofern nicht Abgabenbehörden des Bundes einzuschreiten haben, zwar die Verfahrensvorschriften der Landesabgabenordnung, nicht aber deren materiell-rechtliche Bestimmungen anzuwenden sind (vgl. auch hiezu das eben zitierte hg. Erkenntnis zur Lohnsummensteuer). § 3 Abs. 1 Bgld LAO regelt daher ebenso wenig wie § 4 BAO die Entstehung des Abgabensanspruches bei der Grundsteuer.

(Anzumerken ist jedoch, dass seit dem § 16 Abs 1 FAG 1985, BGBl 544/1984, (RV 482/ XVI. GP) sich die Befugnis des Landesgesetzgebers auch auf die Regelung der Erhebung und somit auch auf die Erlassung materiell rechtlicher Vorschriften im Zusammenhang mit der Grundsteuer (sowie Lohnsummensteuer und später Kommunalsteuer) bezieht, vgl *Philipp*, Die österreichischen Landesabgabenordnungen, 21).

Anmerkungen:

1. Gemäß Art II Abs 5 EGVG finden die Verwaltungsverfahrensgesetze in den Angelegenheiten der Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben) keine Anwendung, es sei denn, dass ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Hinsichtlich der Geltung des AVG im Verfahren zur Einhebung der Landes- und Gemeindeverwaltungsabgaben vgl § 9 Abs 1 des Verwaltungsabgabengesetzes, LGBl Nr 10/1974 idF 20/2000, hinsichtlich der Bundesverwaltungsabgaben vgl § 78 AVG. Ausserdem bestimmt Art II Abs 5 letzter Satz, dass für die Einhebung der landesgesetzlich geregelten Beiträge an öffentlich-rechtliche Körperschaften, Anstalten oder Fonds, soweit nicht Abgabenbehörden des Bundes einzuschreiten haben, an Stelle der Verwaltungsverfahrensgesetze die allgemein für Landesabgaben geltenden Verfahrensvorschriften anzuwenden sind (*Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrenrecht⁷, halten diese Bestimmung für verfassungsrechtlich nicht unbedenklich.) Dies ist durch § 1 Abs 2 lit b AbgVG gesehen.

Das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht (§§ 132 ff AbgVG) ist jedoch gemäß § 254 Abs 1 FStrG nach dem VStG zu vollziehen.

2. Gemäß § 92 Abs 4 Gemeindegesetz ist im abgabenrechtlichen Vorstellungsverfahren nicht das AbgVG, sondern das AVG – in der jeweils geltenden Fassung – anzuwenden (vgl *Häusler/Martin/Müller*, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 218).

3. Öffentliche Abgaben sind alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts auf Grund einer generellen Norm zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften zur Bestreitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, die die objektiven Tatbestände des materiellen Abgabengesetzes erfüllen. Der gesetzlichen Bezeichnung als „Abgabe“, „Steuer“, „Beitrag“ etc kommt keine Bedeutung zu (idS *Raschauer*,

Abgabebegriff und Rechtsformenmissbrauch, FS Stoll, Wien 1990, 213 ff (214), Ritz, BAO-Kommentar, mH auf Stoll und VwGH 13.10.1995, 94/17/0001).

Keine Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn sind die Ablösen bzw Ausgleichszahlungen für Hand- und Zugdienste nach den Gemeindeordnungen (§ 91 Gemeindeordnung 1935, LGBl Nr 25/1935 idF LGBl Nr 45/1965, 35/1985). Ebenso wenig etwa (bauordnungsrechtliche) Anliegerbeiträge, die an Stelle der Verpflichtung zur Gehsteigerstellung treten (s VfSlg 3658/1959, VfSlg 5997/1969 mwH). Begründet wird dies damit, dass „Abgaben“ iSd F-VG 1948 unter Zwang vorgeschriebene Geldleistungen zum Gegenstand haben müssen, sodass Vorschriften über eine Erbringung von Sachleistungen (Naturalabgaben) oder von Dienstleistungen nicht unter die Materie „Abgabewesen“ bzw „Finanzwesen“ fallen, und, dass über den Ertrag der Abgaben Gebietskörperschaften zu verfügen haben. Wenn sich ein Sachleistungspflichtiger von der Naturalleistung durch eine Geldleistung lösen könnte, würde einer solchen Geldleistung der Zwangscharakter abgehen (VfSlg 3919/1961).

Beiträge sind Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 2). Auf privatrechtlicher Grundlage erhobene Entgelte fallen somit nicht in den Anwendungsbereich des AbgVG.

4. Hinsichtlich des Begriffes „verwalten“ in Abs 2 ist auf die einleitenden Ausführungen in Blg 1/1971 21. LT sowie auf § 12 Abs 2 AbgVG zu verweisen und klargestellen, dass es in Abs 2 nicht auf die Erhebung, sondern die Verwaltung im finanzverfassungsrechtlichen Sinn (vgl § 7 Abs 3 und § 11 F-VG) ankommt.

5. Das AbgVG gilt schon gemäß § 1 Abs 2 lit b jedenfalls für die Landwirtschaftskammerbeiträge gemäß § 27 Abs 1 Landeswirtschaftskammergesetz, LGBl Nr 59/1995, da diese von den Gemeinden als Zuschlag zur Grundsteuer eingehoben werden. Für die gemäß § 27 Abs 2 und Abs 3 leg cit einzuhebenden Landwirtschaftskammerbeiträge regelt § 45 leg cit, dass die Landwirtschaftskammer für das Beitragsverfahren das AbgVG sinngemäß anzuwenden hat. Gleiches gilt für die Beiträge der Tierhalter zum Tiergesundheitsfonds (vgl auch § 11 Abs 4 Tiergesundheitsfondsgesetz).

6. Nicht in den Anwendungsbereich des AbgVG fallen hingegen die Pflichtbeiträge zu verschiedenen Selbstverwaltungskörperschaften, wie zum Beispiel zum Schullehrerverband nach § 34 Abs 2 lit f iVm § 40 Abs 3 Schischulgesetz, LGBl Nr 35/1990 idF 53/1993, bzw zum Bergführerverband nach § 33 Abs 2 lit e iVm § 40 Bergführergesetz, LGBl Nr 25/1982 idF 52/1993, da diese Beiträge nicht von Organen des Landes oder der Gemeinden zu verwalten sind.

Nicht unter den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen ebenso wie die Landesumlage (s der unter Abschnitt I „Finanzausgleich“, und nicht unter Abschnitt II „Abgabewesen“ geregelte § 6 FAG 2001) die Gemeindeverbandsumlagen nach § 3 Abs 2 dritter Satz F-VG 1948 sowie Art 116a Abs 4 und Abs 5 B-VG (VfSlg 14457/1996), da es sich hierbei um eine die verbandsangehörigen Gemeinden betreffende Leistung zum Zwecke des Finanzausgleiches zwischen den Gemeindeverbänden und den verbandsangehörigen Gemeinden handelt und nicht um eine Abgabe oder einen Beitrag iSd § 1 AbgVG.

7. Unklar ist, ob die Beiträge der Gemeinden zum Sozialfonds (§§ 22 ff Sozialhilfegesetz, LGBl Nr 1/1998) allenfalls als Abgabe iSd § 1 Abs 2 lit a (befürwortend Ausschussbericht zur OÖ Landesabgabenordnung, Blg 318/1984,

22.LT) oder etwa als Beitrag iSd § 1 Abs 2 lit b AbgVG anzusehen sind. Nach der hier vertretenen Ansicht handelt es sich demgegenüber um Leistungen zum Zwecke des Finanzausgleichs, weshalb des AbgVG keine Anwendung findet.

8. Bezüglich der Regelung der Erhebung und Verwaltung der Kommunal- und Grundsteuer s § 17 und § 18 FAG 2001. Soweit bei diesen Abgaben teilweise die Abgabenbehörden des Bundes tätig werden, gilt die BAO (vgl § 11 Abs 4 und Abs 5 Kommunalsteuergesetz, BGBl Nr 819/1993 idF BGBl Nr 680/1994).

§ 2

Begriffe

(1) Abgaben im Sinne dieses Gesetzes sind, wenn nichts anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten Abgaben und Beiträgen auch die Nebenansprüche zu diesen Abgaben und Beiträgen.

(2) Nebenansprüche sind

a) die Abgabenerhöhungen,

b) der Verspätungszuschlag,

c) die im Abgabenverfahren auflaufenden Kosten und die in diesem Verfahren festgesetzten Zwangs- und Ordnungsstrafen sowie die Kosten der Ersatzvornahme,

d) die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungszinsen, der Säumniszuschlag, die Mahngebühr und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

(3) Abgabenvorschriften im Sinne dieses Gesetzes sind dieses Gesetz sowie alle Gesetze und auf Grund des freien Beschlussrechtes ergangenen Beschlüsse der Gemeindevertretungen (§ 7 Abs. 5 und § 8 Abs. 5 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948), die jene Abgaben, auf die dieses Gesetz anzuwenden ist (§ 1), regeln oder sichern.

(4) Nebenansprüche sind Einnahmen der sie verwaltenden Gebietskörperschaft.

Vgl § 3 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Im Abs. 1 wird der Begriff „Abgaben“ für den Geltungsbereich des Gesetzes umschrieben und damit zwecks Vereinfachung der Gesetzessprache erreicht, dass dann, wenn die folgenden Bestimmungen von „Abgaben“ sprechen, diese Vorschriften stets auch auf alle gemäß Abs. 1 unter Abgaben zu subsumierenden Nebenansprüche anzuwenden sind. Die BAO (MAO) gibt im § 3 Abs. 2 (§ 2 Abs. 2) der Aufzählung der Nebenansprüche mit den Worten „Zu den

Nebenansprüche gehören insbesondere“ eine nur demonstrative Bedeutung. Andere als in Nachbildung an die BAO aufgezählte Nebenansprüche mag es aber in den Abgabenverwaltungen des Landes und der Gemeinden nicht geben, es sei denn, dass Zweifel entstehen, ob die Erlöse aus den Geldstrafen bei nur demonstrativer Aufzählung der Nebenansprüche als solche zu betrachten sind oder nicht. Zur Vermeidung solcher Zweifel und im Interesse der Rechtsklarheit überhaupt werden die Nebenansprüche erschöpfend aufgezählt. Der Erlös aus den verhängten Abgabenstrafen fällt mangels besonderer Widmung gemäß § 15 VStG. 1950 dem Fürsorgeträger zu. Abgabenerhöhungen kennt das Landes- (Gemeinde-) abgabenrecht bisher nicht, wohl aber gibt es diese im Kraftfahrzeugsteuergesetz.

Abs. 3 enthält auch eine Legaldefinition des im Gesetzestext oft verwendeten Ausdruckes „Abgabenvorschriften“, ähnlich wie eine solche Definition im Art. VI EGVG. 1950 für den in den Verwaltungsverfahrensgesetzen gebrauchten Begriff „Verwaltungsvorschriften“ zu finden ist. Ausdrücklich aber wurde der Begriff „Abgabenvorschriften“ auf die auf Grund des freien Beschlussrechtes (§ 15 FAG. 1967) ergangenen Abgabenbeschlüsse der Gemeindevertretungen ausgedehnt, da diese zwar nur Verordnungen sind, aber die gleiche Funktion wie Abgabengesetze zu erfüllen haben.

Anmerkungen:

1. Nebenansprüche sind Geldleistungen, die zwar nicht unter § 1 AbgVG fallen, die aber kraft einer besonderen gesetzlichen Norm in einem Abgabenverfahren (idR neben den Abgaben, aber auch ohne Rücksicht auf eine Abgabepflicht, s Rsp zu § 90 AbgVG) zu entrichten sind (Ritz, BAO-Kommentar, 4, mHa VwGH 26.02.1993, 91/17/0119). Für die Nebenansprüche gilt gemäß § 2 Abs. 1 das AbgVG.

2. Zu den in Abs 2 angeführten Nebenansprüchen siehe

Verspätungszuschlag: § 58

Verfahrenskosten: § 23 Abs 2 (Fotokopiekosten)

§ 69 Abs 4 (Kostenersatz wegen Verletzung von Zeugenpflichten)

§ 79 Abs 3 (Kostenaufwand für Beweisaufnahme)

§§ 130, 131 (Kosten der Behörden und Parteien, insbesondere § 131 Abs 2)

Zwangs- und Ordnungsstrafen: §§ 48, 49

Kosten der Ersatzvornahme: § 86a Abs 2 AbgEO

Stundungszinsen: § 86 Abs 2

Säumniszuschlag: § 90

Mahngebühr: § 95

Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens: § 26 und § 78 Abs 3 AbgEO

3. Zu den auf Grund des freien Beschlussrechtes der Gemeinden einzuhebenden Abgaben vgl § 16 FAG 2001.

4. § 2 enthält im Unterschied zu § 3 Abs 5 BAO, keine entsprechende Regelung, wonach bei Verweisungen auf andere Landesgesetze (zB § 126 Abs 1) von einer dynamischen Verweisung auszugehen ist. Es ist deshalb im Einzelfall zu prüfen, ob eine statische oder dynamische Verweisung vorliegt.

Hinsichtlich der Verweisung auf Bundesgesetze (zB § 68, § 86a Abs 1) wird unter Berücksichtigung einer verfassungskonformen Interpretation von einer statischen Verweisung auszugehen sein. Bezüglich jener Bestimmungen im AbgVG (zB § 33 Abs 7, § 126 Abs 2), die tatbestandlich an bundesgesetzlichen Vorschriften anknüpfen ist, bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (s VfSlg 12384/1990).

§ 3

Entstehung des Abgabeananspruches

(1) Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschrift die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabeananspruches.

Vgl § 4 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches ist insbesondere für die Feststellung des Beginnes der Verjährungsfrist maßgeblich. Aber auch Sicherstellungsmaßnahmen können erst getroffen werden, wenn der Abgabeananspruch entstanden ist. Die Bedeutung der Entstehung des Abgabeananspruches liegt ferner darin, dass eine einmal eingetretene Verwirklichung eines abgabenrechtlichen Tatbestandes zu einem öffentlich-rechtlichen Anspruch führt, der durch nachfolgende privatrechtliche Vereinbarungen nicht mehr beseitigt werden kann. Deshalb sind auch privatrechtliche, rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich grundsätzlich wirkungslos.

Judikatur:

VwGH 25.07.1990, 87/17/0304: Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Abgabefestsetzung um einen konstitutiven oder deklarativen Verwaltungsakt handelt.

Im Hinblick auf den Abgabencharakter der in Rede stehenden Beiträge (gilt) auch hier der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben; d.h. es ist jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1988, Zl. 86/17/0178, betreffend einen Beitrag zu den Kosten der Herstellung der Fahrbahn und des Gehsteiges einer öffentlichen Verkehrsfläche nach der O.ö. Bauordnung). Nach § 3 Abs. 1 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl. Nr. 23/1984, entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschrift die Abgabepflicht knüpft. Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabeananspruches. Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung kommt es hiebei nicht darauf an, ob es sich bei der gegenständlichen Abgabefestsetzung um einen konstitutiven oder einen deklarativen Verwaltungsakt handelt, sondern nur

darauf, dass mit der oben zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 1 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes eine konkrete Norm existiert, aus der sich die Anwendbarkeit der im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches geltenden Rechtslage ergibt. Auch für das Verhältnis zwischen erst- und letztinstanzlichem Bescheid hat ja der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 4. Mai 1977, Slg. Nr. 9315/A, die früher herangezogene Unterscheidung zwischen konstitutiven und deklarativen Bescheiden als nicht mehr für maßgebend erachtet.

VwGH 21.05.1992, 88/17/0075: Der Abgabenanspruch entsteht unabhängig von der bescheidmäßigen Abgabensfestsetzung. Die Tilgung der Abgabenschuld setzt ebenfalls nicht die bescheidmäßige Festsetzung voraus.

§ 4 BAO hat sein Vorbild in der Reichsabgabenordnung und im Besonderen im § 3 des Steueranpassungsgesetzes. § 4 BAO bringt den seit der Schaffung der deutschen Reichsabgabenordnung 1919 positivierten Rechtsgedanken klar zum Ausdruck, dass die Festsetzung der Abgabe (also ein prozessualer Verwaltungsakt) und die Fälligkeit der Abgabe auf die Entstehung des Abgabenanspruches selbst ohne Einfluß sein sollen, dass somit "der Steueranspruch mit allen seinen vielfältigen Folgen grundsätzlich unabhängig von prozessrechtlichen Maßnahmen entsteht" (vgl. *Stoll*, Das Schuldverhältnis, Wien 1972, 17). Mit der grundsätzlichen Entscheidung, dass der Abgabenanspruch mit Konkretisierung der Schuldtatbestände entsteht, sei - so lehrt *Stoll*, aaO 16 - der Entstehungszeitpunkt für die Abgabenschuld dem Zivilrecht bewusst angeglichen worden. So führe die Begründung zur RAO 1919 aus, dass die Regelung dem bürgerlichen Recht entspreche. Auch dort gelte ein Anspruch als entstanden, selbst wenn der Betrag noch nicht feststehe und vielleicht noch nicht einmal feststellbar sei. Freilich ist diese Gleichstellung mit dem Zivilrecht keine durchgängige. Zwar entscheidet sich z.B. die Frage nach der anzuwendenden Rechtslage oder nach dem Beginn der Bemessungsverjährung nach dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, doch ist in anderen Fragen eine selbstständige Ausgestaltung des steuerrechtlichen Schuldverhältnisses durch das Abgabenrecht erfolgt. Anders als im Zivilrecht knüpft die Fälligkeit der Schuld an einen besonderen behördlichen Feststellungs- und Festsetzungsakt an, nämlich den Abgabensfestsetzungsbescheid. Zutreffend betont *Stoll* diese Besonderheit, wenn er aaO, 19, ausführt, der Zeitpunkt der Fälligkeit werde nämlich durch § 210 Abs. 1 BAO unter dem Vorbehalt von Sonderregelungen mit dem Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides festgesetzt und die Zugriffsmöglichkeit durch den Gläubiger setze - lasse man die Selbstbemessungsangaben (richtig wohl: -abgaben) außer Betracht - voraus, dass die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt worden sei. Nicht zu folgen vermag ihm allerdings der Verwaltungsgerichtshof darin, dass auch die Tilgung der Abgabenschuld die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe voraussetze. Für die Annahme einer solchen Abweichung von dem im Zivilrecht vorgebildeten Recht des Schuldverhältnisses lässt das Abgabenrecht keinen hinreichenden Grund erkennen. Verrechnungsvorschriften stehen diesem Ergebnis nicht entgegen, da auch für Zahlungen der vorliegenden Art gilt, dass sie auf die jeweils älteste fällige Abgabenschuld zu verrechnen sind. Sind solche nicht vorhanden, steht der vom Abgabenschuldner intendierten Tilgungswirkung nichts im Wege. Die rechtswirksame Abgabensfestsetzung ist also zwar entscheidend für die daran anknüpfende Durchsetzungsmöglichkeit des Abgabenanspruches seitens des Abgabengläubigers. Dies verwehrt jedoch die Annahme nicht, dass eine entstandene Abgabenschuld als eine noch nicht erzwingbare Geldleistungsverpflichtung auch schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung durch Zahlungsvorgänge, wie sie im vorliegenden Fall vorliegen, als getilgt angesehen werden muss und ein Guthaben nicht entstanden ist.

**VwGH 30.07.1992, 90/17/0321 (ähnlich VwGH 06.07.1990, 87/17/0198):
Grundsatz der Zeitbezogenheit bei gemeindebehördlichen Verordnungen
kraft freien Beschlussrechtes.**

Dass die Verordnung vom 1. Juni 1989 bei Erlassung des erstinstanzlichen Beitragsbescheides vom 18. August 1989 dann schon vorlag, genügt nicht, weil die Verordnung keine bloße Verfahrensnorm darstellt, sondern mit ihr materiell neues Recht geschaffen wurde, das, wenn keine Rückwirkungsanordnung - die im Übrigen der landesgesetzlichen Ermächtigung bedürfte - vorliegt, nur nach seinem Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte erfasst. Der vorliegende Fall der verspäteten Beschlussfassung zur Einhebung eines Nachtragsbeitrages ist daher ebenso zu beurteilen, wie wenn eine solche Verordnung überhaupt nicht erlassen worden wäre (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 1990, Zl. 87/17/0198).

**VwGH 26.01.1996, 95/17/0206: Bedeutung einer Außerkrafttretungs-
bestimmung hinsichtlich des Grundsatzes der Zeitbezogenheit von
Abgabenvorschriften.**

Im Hinblick auf den Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 1988, Zl. 86/17/0178, 30. Oktober 1991, Zl. 86/17/0149, und vom 19. Mai 1995, Zl. 95/17/0067), bedeutet eine Inkrafttretensbestimmung („Die Rechtswirksamkeit dieser Wassergebührenordnung beginnt mit 01. August 1993. Gleichzeitig treten alle bisherigen diesen Gegenstand regelnden Verordnungen außer Kraft.“) der Verordnung der beschwerdeführenden Gemeinde, dass zwar der Bedingungsbereich früherer Vorschriften aufgehoben ist, nicht jedoch deren Rechtsfolgenbereich.

**VwGH 26.05.1997, 96/17/0459: Bedeutung des Grundsatzes der
Zeitbezogenheit der Abgabengesetze.**

Für den zeitlichen Anwendungsbereich von Abgabengesetzen ist die Zeitbezogenheit der Abgabengesetze zu beachten (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1993, Zl. 90/17/0309). In einem Besteuerungsfall sind jene materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches in Kraft standen. Durch die Ausrichtung des Abgabenspruches an den Tatbeständen, die im Zeitpunkt der konkreten Gegebenheiten und der realen Wirklichkeit herrschten, wird erreicht, dass alle steuerrechtsbedeutsamen Ereignisse, Gegebenheiten und Verhältnisse, wie sie zu einem bestimmten Stichtag oder einem bestimmten Zeitraum bestanden haben, nach gleichen rechtlichen Maßstäben erfasst und besteuert werden, gleichgültig, wann sie erklärt, wann sie behördlich festgesetzt und schließlich bescheidmäßig erfasst werden. Das Entstehen der Steuerschuld aus dem Gesetz hat zur Folge, dass auch die Person des Schuldners ein feststehendes Element dieses Schuldverhältnisses ist (*Stoll*, BAO-Kommentar, 59 und 76).

Anmerkungen:

1. Der Abgabenspruch entsteht mit der Tatbestandsverwirklichung, grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und unabhängig vom Willen sowie der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde. Ist ein Abgabenspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen, es sei denn gesetzlich ist anderes bestimmt (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 7 ff mHa die Rsp).

2. § 3 ist eine materiellrechtliche Vorschrift (VwGH 20.9.1983, 82/14/0247).

3. Der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgabenvorschriften hat bei Gesetzesänderungen zur Folge, dass (noch) jene Bestimmungen auf den Abgabefall anzuwenden sind, die im Zeitpunkt der Tatbestandverwirklichung Geltung hatten, mittlerweile jedoch uU schon außer Kraft getreten sind.

4. Vom Abgabeananspruch ist der Abgabenzahlungsanspruch zu unterscheiden. Letzterer bestimmt sich nach der bescheidmäßigen Festsetzung (§ 81) oder durch Selbstbemessungserklärung (§ 82) und der Fälligkeit der Abgaben (§ 84) (vgl. *Neuhofer/Putschögl*, O.ö Abgabenrecht, 113).

5. Zum Grundsatz der Zeitbezogenheit von Befreiungsvorschriften vgl etwa VfGH 08.04.1991, 89/15/0111. Hinsichtlich der Anfechtung allfälliger Befreiungsbestimmungen ist auf die st Rsp des VfGH zu verweisen, wonach bei Steuerbescheiden nicht nur die gesetzliche Norm des eigentlichen Abgabentatbestandes, sondern auch jene Norm, die (für andere Personen) eine Abgabebefreiung regelt, in einem Bescheidbeschwerdeverfahren vor dem VfGH präjudiziell ist. Begründet wird dies damit, dass die belangte Behörde die Befreiungsbestimmung sozusagen als negatives Tatbestandselement mitangewendet hat (vgl etwa VfGH 01.10.1998, G 357/97).

§ 4 Abgabepflichtiger

(1) Abgabepflichtiger im Sinne dieses Gesetzes ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

(2) Die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, sinngemäß auch für Personen, die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für eine Abgabe haften.

Vgl § 77 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Jeder Abgabepflichtige ist Partei des Abgabenverfahrens. Die bloße Möglichkeit einer Abgabeschuld kann bereits die Qualifikation als Abgabepflichtiger begründen.

Judikatur:

VfGH 15.03.2000, G 141/99 ua: Zur Inpflichtnahme Dritter als Abgabepflichtige.

Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert, für die Einhebung von Abgaben - mag diese auch eine Staatsaufgabe sein und gemäß § 11 F-VG grundsätzlich den Verwaltungsbehörden obliegen - Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen. Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass derartige Mitwirkungspflichten nicht nur dem Steuerschuldner selbst auferlegt werden dürfen, sondern auch Personen, die formal am Steuerschuldverhältnis unbeteiligt sind. Schon im Erk. VfSlg. 6425/1971 hat der Verfassungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dem Gesetzgeber könne - mangels eines Exzesses - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheits-

gebotes nicht entgegengetreten werden, wenn er die Verpflichtung zur unentgeltlichen Erbringung der mit der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verbundenen Leistungen normiere. In weiterer Judikatur zur Lohnsteuer hat der Verfassungsgerichtshof die Ansicht vertreten, die Mitwirkung des Arbeitgebers bei der Einhebung der Lohnsteuer sei nicht so zu verstehen, dass dieser nunmehr ein Erfüllungsgeld des Finanzamtes sei, dessen Handlungen der Finanzbehörde zuzurechnen seien. Der Arbeitgeber habe vielmehr ebenso wie der Arbeitnehmer bestimmte eigenständige Aufgaben anlässlich der Erhebung der Lohnsteuer gegenüber der Finanzbehörde zu erfüllen, er werde durch Gesetz zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben in Pflicht genommen, setze jedoch selbst keine Hoheitsakte (VfSlg. 7158/1973, 7975/1977). Der Verfassungsgerichtshof hat mit dieser Judikatur (auch) zum Ausdruck gebracht, dass er gegen solche Mitwirkungspflichten keine grundsätzlichen Bedenken hat (vgl. auch VfSlg. 10.213/1984 betreffend Einhebung der Kurtaxe durch den Unterkunftgeber). Der Verfassungsgerichtshof bleibt bei dieser Judikatur. Er ist allerdings der Auffassung, dass eine Regelung, die am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligte Dritte nicht nur zur Mitwirkung bei der Einhebung der Abgabe des eigentlichen Steuerschuldners verpflichtet, sondern ihnen (...) praktisch sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit dieser Abgabeneinhebung auferlegt, und zwar derart, daß der Primärschuldner von der Abgabenbehörde gegen seinen Willen praktisch nicht in Anspruch genommen wird (genommen werden kann), jedenfalls dann einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn es sich (wie im vorliegenden Fall) um eine (Personen-) Steuer handelt, deren unbestrittenes Ziel die wirtschaftliche Belastung des eigentlichen Steuerschuldners ist.

VwGH 15.07.1998, 97/13/0269, 0270 (ÖStZB 1999, 79 f):

Ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, steht einer Geltendmachung eines auf denselben Tatbestandverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt nicht entgegen. Dies gilt unabhängig davon, ob die beiden einander widersprechenden Bescheide von derselben Abgabenbehörde oder von verschiedenen Abgabenbehörden erlassen werden.

VwGH 26.06.2000, 95/17/0404: Die Fähigkeit, Steuersubjekt zu sein, richtet sich nach den materiellen Abgabenvorschriften; in Ermangelung einer solchen Vorschrift ist das bürgerliche Recht maßgeblich.

Zunächst ist zu untersuchen, welche Auswirkung im Beschwerdefall der Umstand hat, dass die Beschwerdeführerin erst am 17. Mai 1994 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Gemäß § 2 Abs. 1 GmbH-Gesetz kam der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes keine Rechtspersönlichkeit zu. Da sich die Fähigkeit, Steuersubjekt zu sein, nach dem materiellen Abgabenrecht richtet und in Ermangelung einer spezifischen Vorschrift in der materiellen Abgabennorm die Vorschriften des bürgerlichen Rechts maßgeblich sind (vgl. Stoll, BAO, Band I, S 772 f und 781, zu §§ 78 und 79 BAO), kommt es darauf an, ob sich aus dem Wr. Vergnügungssteuergesetz etwas zur Lösung der Frage, wer Abgabenschuldner im Fall von Handlungen, aus denen sich eine Abgabepflicht ergeben kann, für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Gründungsstadium ist, ableiten lässt. Da das Gesetz lediglich die Begriffe "Unternehmer der Veranstaltung", "Inhaber des für das Halten des Apparates benützten Raumes" und "Eigentümer des Apparates" (vgl. § 13 Abs. 1 VGSG) verwendet, ist davon auszugehen, dass die materielle Abgabenvorschrift an das bürgerliche Recht anknüpft (vgl. Stoll, BAO, Band I, 772). Im vorliegenden Zusammenhang ist daher das Gesellschaftsrecht für die Beurteilung der Rechtsfähigkeit und damit der Stellung der Beschwerdeführerin als Abgabenschuldner maßgeblich.

Anmerkungen:

1. Zum Begriff der Abgabenvorschriften s § 2 Abs 3.
2. Der Abgabepflichtige ist Partei im Abgabenverfahren (§ 15).
3. Unter den Begriff „Abgabepflichtiger“ können – nach den jeweiligen materiellen Abgabenvorschriften - natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts, aber auch Vermögensmassen sowie Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit fallen, mit denen die Abgabenbehörden im Hinblick auf eine möglicherweise gegebene Abgabenschuld in einem Abgabenverfahren in Verbindung treten (idS *Ellinger*, Die Bundesabgabenordnung, 81; ebenso VwGH 26.04.1999, 98/17/0360). Abgabepflichtiger ist überdies ein wirtschaftliches Gebilde, das zivilrechtlich nicht rechtsfähig ist, wenn ihm materiellrechtlich Steuerrechtssubjektivität zuerkannt wird (VwGH 19.05.1993, 91/13/0169). Als Beispiel des Tatbestandes „Abgabepflichtiger“, der im Zusammenhang mit den maßgeblichen materiellen Rechtsvorschriften auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit umfasst, ist etwa § 4 Gemeindevergnügungssteuergesetz sowie § 2 Kriegsofopferabgabegesetz („Veranstalter“) zu nennen (vgl auch VwGH 12.02.1981, 16/3169/79, zum Wr Getränkesteuergesetz).
4. Zu den Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zählen zB die Erbengemeinschaft (§ 550 ABGB), die Miteigentumsgemeinschaft (§§ 361 und 825 ff ABGB), die GesBR (§§ 1175 ff ABGB); aber auch die Personengesellschaften des HGB (OHG, KG, OEG, KEG, EWIV) (s *Stoll*, BAO-Kommentar, 798 ff). Zur Vertretungsbefugnis bei einer OHG, KG, OEG, KEG ist zunächst der Gesellschaftsvertrag relevant, subsidiär gilt das HGB (s *Ritz*, BAO-Kommentar², 167). Zur fehlenden Haftung der Gesellschafter der OHG, KG, OEG, KEG s Anmerkungen zu § 6.
5. Der Bescheidadressat bei einer GesBR wird in der Regel folgendermaßen zu lauten haben: „A, B, und C (GesBR)“ (vgl § 27 Abs 2 AbgVG). Bescheide an eine Personenhandels-gesellschaft (OHG, KG, OEG, KEG) sind an den Geschäftsführer zuzustellen.
6. Mangels einer dem § 81 BAO nachgebildeten Regelung ist davon auszugehen, dass jedenfalls alle Mitglieder zusammen die GesBR vertreten. Die Zustellung von an diese Personenvereinigung gerichteten Bescheiden kann somit durch Zustellung an alle Mitglieder erfolgen (vgl VwGH 05.10.1994, 94/15/0004). Eine dem § 101 Abs 3 BAO nachgebildete Zustellfiktion für solche Fälle enthält das AbgVG nicht. Eine Zustellfiktion gemäß § 33 Abs 3 AbgVG kommt nicht in Betracht. Fraglich – aber aufgrund zivilrechtlicher Vorschriften wohl zu bejahen (vgl *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 66) - ist, ob mangels einer dem § 81 Abs 1 BAO entsprechenden Regelung allenfalls auch der Vorsitzende - bereits aufgrund des Gesellschaftsvertrags - im Abgabenverfahren vertretungsbefugt ist und somit ihm zuzustellen ist. Eine dem § 81 BAO analoge Regelung würde jedenfalls zur Rechtssicherheit beitragen.
7. Im Unterschied zu den GesBR kann gegen eine Personenhandels-gesellschaft ein Vollstreckungsverfahren geführt werden (*Stoll*, BAO-Kommentar, 92). Vgl Anmerkungen zu § 96 AbgVG.
8. Zur Inpfichtnahme Dritter bei der Abgabeneinhebung vgl etwa § 2 Abs 2 Kriegsofopferabgabegesetz, § 17 Abs 2 Bodenseefischereigesetz, § 17 Abs 2 Tourismusgesetz (Gästetaxe), § 6 Abs 4 Zweitwohnsitzabgabegesetz.

§ 5
Gesamtschuldner

Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) sind Personen, die

- a) nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden,**
- b) gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind.**

Vgl § 6 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Das Gesamtschuldverhältnis tritt unmittelbar kraft Gesetzes ein, sobald der maßgebliche Tatbestand verwirklicht ist. Die Worte „zusammen zu veranlagen oder“ sowie der letzte ausschließlich damit zusammenhängende Halbsatz der MAO, wird für das Landes-(Gemeinde-)abgabenrecht als entbehrlich gehalten, da eine Zusammenveranlagung nur im Bundessteuerrecht (Einkommens- und Vermögenssteuer) in Betracht kommt. Außerdem hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis Slg. 5318 die Worte „zusammen zu veranlagen oder“ im § 6 Abs. 2 BAO als verfassungswidrig aufgehoben. Gemeinsam heranzuziehen zu einer Abgabe sind nicht rechtsfähige Gemeinschaften. Anwendungsmöglichkeiten ergeben sich vorzüglich im Grundsteuerrecht (siehe § 9 Abs. 2 Grundsteuergesetz 1955).

Judikatur:

VwGH 17.11.1993, 93/17/0084: Die Auswahl der Behörde, welcher Miteigentümer zur Erfüllung in Anspruch genommen wird, liegt im begründeten Ermessen.

Auszugehen ist von der Bestimmung des § 1 Abs. 2 letzter Satz ALG in der hier anzuwendenden Fassung VOR der Novelle LGBl. für das Land Salzburg Nr. 76/1988, wonach mehrere Eigentümer eines Grundstückes für Beiträge nach diesem Gesetz Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) sind. (...) § 891 ABGB, auf den § 1 Abs. 2 letzter Satz ALG ausdrücklich verweist, hat folgenden Wortlaut: "§ 891. Versprechen mehrere Personen ein und dasselbe Ganze zur ungeteilten Hand dergestalt, dass sich einer für alle, und alle für einen ausdrücklich verbinden; so haftet jede einzelne Person für das Ganze. Es hängt dann von dem Gläubiger ab, ob er von allen, oder von einigen Mitschuldnern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder ob er es von einem Einzigen fordern wolle ..." Die dem Gläubiger durch § 891 ABGB eingeräumte Dispositionsfreiheit ist im öffentlichen Recht unter dem Gesichtswinkel des "Ermessens" zu sehen. Will die Behörde ihre Schuldnerwahl mit den Grundsätzen rechtsstaatlicher Ermessensübung in Einklang bringen und sich nicht dem Vorwurf der Willkür aussetzen, muss sie ihren Entschluss nach SACHLICHEN Gesichtspunkten fassen (vgl. Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, S. 218). Ob und in welchem Ausmaß ein

Mitschuldner zur Erfüllung seiner gesamtschuldnerischen Leistung herangezogen wird, liegt daher im entsprechend zu begründenden Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. hiezu zuletzt etwa die hg. Erkenntnisse je vom 30. April 1993, Zlen. 91/17/0121, und 91/17/0190, sowie die dort angeführte weitere Rechtsprechung). (...) Jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem erwähnten Vorerkenntnis vom 30. Juli 1992, Zlen. 89/17/0106, 0107, bindend im Sinne des § 63 Abs. 1 VwGG ausgesprochen, dass auch im vorliegenden Fall (so wie bei Anwendbarkeit des § 16 LAO) auf die Ermessensrichtlinien von Billigkeit und Zweckmäßigkeit gehörig Bedacht zu nehmen sei, wie dies auch dem von Stoll aaO. betonten Erfordernis der Sachlichkeit dieser Ermessensentscheidung entspricht. Auch im vorliegenden Fall ist daher dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. zu § 20 BAO das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 25. März 1981, Slg. Nr. 5567/F). Im Rahmen der Bedachtnahme auf die "Billigkeit", das ist der "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", wird unter anderem auch das Ausmaß der VORTEILE, die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen von den einzelnen Schuldner geschöpft wurden, von Bedeutung sein (vgl. abermals Stoll aaO.). (...) Der Vollständigkeit halber sei zur Frage des Rückgriffes noch auf die Vorschrift des § 896 ABGB verwiesen. Danach ist ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand, welcher die ganze Schuld aus dem Seinen abgetragen hat, berechnete, auch ohne geschehene Rechtsabtretung, von den Übrigen den Ersatz, und zwar, WENN KEIN ANDERES BESONDERES VERHÄLTNIS UNTER IHNEN BESTEHT, zu gleichen Teilen zu fordern.

VwGH 14.11.1996, 95/16/0082: Auswahl des Abgabenschuldners liegt im Ermessen (nicht im Belieben) der Behörde. Innenverhältnis der Gesamthandschaft kann maßgebend werden.

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwerissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen. Würden nun dadurch, dass auf die besonderen Umstände des Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehungen Rücksicht genommen wird, Gläubigerinteressen nicht beeinträchtigt, dann erschiene es nicht ermessensgerecht (damit nicht iSd Gesetzes), würde sich die Abgabenbehörde über die besonderen Gegebenheiten des Gesamtschuldverhältnisses hinwegsetzen. Vor allem die Regelungen im Innenverhältnis dürfen nicht unberücksichtigt bleiben. Wenn bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubiger Risiken, wenn bei so und so gesicherter Gläubigerposition mehrere Lösungsmöglichkeiten bestehen und ohne Beeinträchtigung der berechtigterweise zu wahrenden Gläubigerinteressen vertreten werden können, dann wäre es ermessensfehlerhaft, würde bei Geltendmachung des Anspruches, bei Auswahl der Schuldner und bei Festlegung des Ausmaßes ihrer Heranziehung nicht auf das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern Bedacht genommen werden. (...) Durch privatrechtliche Vereinbarungen vermag das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen zu werden, darüber hinaus kann der Behörde die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner nicht aufgezwungen werden.

Zahlungsschwierigkeiten eines Gesamtschuldners rechtfertigen es, den einen oder anderen Gesamtschuldner erst gar nicht in Anspruch zu nehmen, ihn also überhaupt nicht bescheidmäßig heranzuziehen, sondern die Schuld bei einem anderen einzufordern (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 94 und 95). Ist einer der beiden Schuldner zahlungsunfähig geworden, so liegt im Allgemeinen kein Ermessensspielraum mehr vor, die Heranziehung des verbleibenden Schuldners zur Leistung der Gesamtschuld könnte aus dem Blickwinkel der Ermessensübung nicht rechtswidrig sein (Hinweis E 29.1.1981, 125/80).

Anmerkungen:

1. Nach § 5 entsteht zwischen Gesamtschuldern ein Gesamtschuldverhältnis bereits unmittelbar kraft Gesetzes in dem Zeitpunkt, in dem der steuerpflichtige Tatbestand verwirklicht wird. Bei der Inanspruchnahme von persönlich Haftungspflichtigen bedarf es zur Entstehung eines Gesamtschuldverhältnisses hingegen eines so genannten Haftungsbescheides (§ 7 Abs 1 iVm § 92 Abs 1).

2. Personen gemäß § 5 lit a sind etwa die Schuldner der Friedhofsgebühren gemäß § 50 Abs 2 iVm § 50 Abs 3 Bestattungsgesetz, jene der Ausgleichsabgabe gemäß § 48m iVm § 48n Abs 2 Elektrizitätswirtschaftsgesetz und jene des § 6 Kommunalsteuergesetz. Personen gemäß § 5 lit b sind etwa Miteigentumsgemeinschaften (zB § 3 Abs 1 Zweitwohnsitzabgabegesetz, § 11 Abs 5 Kanalisationsgesetz), aber auch Jagdgesellschaften gemäß § 2 Abs 2 Jagdabgabegesetz.

3. Mangels einer dem § 6 Abs 2 letzter Halbsatz BAO nachgebildeten Regelung können Mitglieder einer GesBR, sofern diese nach den materiellen Abgabenvorschriften Abgabepflichtige ist, nicht als Gesamtschuldner (Eigenschuldner), sondern allenfalls bloß als Haftungspflichtige für Abgabenschulden der GesBR herangezogen werden (s Stoll, BAO-Kommentar, 91 f, unter Hinweis auf die von der früheren Rechtsauffassung abweichende Entscheidung des VwGH 22.02.1977, 1187/76; vgl zur neuen Rsp zu § 6 Abs 2 letzter Halbsatz VwGH 22.02.1995, 95/13/0031). Zwar unterstellt § 7 Abs 2 2. Satz AbgVG offenkundig eine Zahlungsverpflichtung der Mitglieder für Abgabenschulden der GesBR, dies aber wohl unter Berücksichtigung der (alten) Rsp zum (alten) § 6 Abs 2 BAO (vor VwGH 22.02.1977, 1187/76). Gemäß § 7 Abs 2 1. Satz AbgVG kann lediglich nach Beendigung der GesBR auf die Mitglieder gegriffen werden. In Frage kommt uU eine (Ausfalls)Haftung der Mitglieder der GesBR im Wege der Vertreterhaftungsregelung in § 6 Abs 4 AbgVG für Abgabenschulden der GesBR. Dies allerdings nur insoweit, als ihnen tatsächlich die Vertretung obliegt. Hat die GesBR einen Geschäftsführer bestellt, so wird uU nur dieser als Vertreter haften können. Ansonsten können die Abgabenbehörden nur die zivilrechtliche Haftung der Mitglieder der GesBR (s Philipp, Die österreichischen Landesabgabenordnungen, Wien 1988, 1214 f, Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 58 f) geltend machen, diese ist aber im Zivilrechtsweg einzuklagen (VwGH 16.02.1988, 87/14/0059; Ritz, BAO-Kommentar, 16).

Problematisch ist die – im Unterschied zu § 6 Abs 2 letzter Halbsatz BAO – lückenhafte Regelung im § 5 AbgVG insbesondere deshalb, da mangels Rechtspersönlichkeit gegen eine GesBR nicht vollstreckt werden kann (Stoll, BAO-Kommentar, 92 f). Vgl Anmerkungen zu §§ 93, 96 AbgVG.

4. Vgl § 81 Abs 5 (einheitlicher Abgabenbescheid für alle Gesamtschuldner mit Wirkung für alle Gesamtschuldner gemäß § 33 Abs 3). Vgl § 103 (Entlassung aus der Gesamtschuld). Vgl § 116 (Beitritt zur Berufung).

§ 6¹⁾ **Haftung**

(1) Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 92) zu Gesamtschuldnern.

(2) Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche (§ 2 Abs. 1 und 2).

(3) Wenn Abgabenvorschriften eine sachliche Haftung für eine Abgabe für sich allein oder neben einer persönlichen Haftung vorsehen, kann die Behörde bis zur vollständigen Entrichtung der Abgabe sowohl den Abgabepflichtigen in Anspruch nehmen als auch persönliche sowie sachliche Haftungen geltend machen.

(4) Jeder Vertreter haftet neben den durch ihn vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

(5) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 4 nur dann, wenn diese Handlungen auf Anzeige der Behörde von der zuständigen Disziplinarbehörde als eine Verletzung ihrer Berufspflichten festgestellt wurden.

(6) Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für solche Abgaben, deren Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Hierbei haftet er nur insoweit, als die Abgabenschuld seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden ist und er diese bei der Übergabe kannte oder kennen musste. Bei einem Erwerb aus einer Konkursmasse oder im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens ist die Haftung ausgeschlossen.

(7) Bei vorsätzlicher Verletzung der Abgabenvorschriften haften rechtskräftig bestrafte Täter und Mitschuldige, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig sind, für den Betrag, um den die Abgabe verkürzt wurde.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 3/1992

(8) Sonstige in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen, die eine persönliche oder sachliche Haftung festlegen, bleiben unberührt.

Vgl §§ 7, 8, 9, 11, 14, 18 BAO. §§ 10, 12, 13, 15, 16, 17 BAO wurden nicht übernommen.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Das Gesamtschuldverhältnis mit dem persönlich Haftenden entsteht erst durch die Geltendmachung der Haftung. Diese Bestimmung des Abs. 2 schließt für sich allein die Erstreckung der sachlichen Haftung auf Nebenansprüche aus. Eine solche Wirkung der sachlichen Haftung wird aber durch die materiellrechtlichen Vorschriften in Verbindung mit § 2 Abs. 1 eintreten. In den Abgabenvorschriften des Landes kommt eine sachliche Haftung nicht vor. Die Bestimmungen des § 15 MAO würden eine sachliche Haftung für die Getränkesteuer einführen. Wenn das Gemeindegetränksteuergesetz selbst eine solche Haftung nicht vorgesehen hat, wird sie auch in der Verfahrensvorschrift entbehrlich sein, und zwar deswegen, weil auf dem Gegenstand erst dann „Abgaben ruhen“ und folglich erst dann im Sinne des § 15 MAO ein sachliches Pfand daran entstehen könnte, wenn das Getränk an den Letztverbraucher abgegeben ist (§ 3 Abs. 1 Gemeindegetränksteuergesetz). Die Sachhaftung würde durch Beschlagnahme des haftenden Gegenstandes geltend gemacht. Die Behörden haben aber die dingliche Haftung nach § 11 Grundsteuergesetz 1955 zu beachten. Persönliche Haftungen kommen in folgenden Bestimmungen des Vorarlberger Abgabenrechtes vor: (...)

§ 2 Abs. 2 Jagdabgabegesetz,

§ 2 Abs. 2 Kriegsopferabgabegesetz (...),

§ 4 Gemeindevergnügungssteuergesetz (...),

und in Gemeindevertretungsbeschlüssen auf Grund freien Beschlussrechtes.

Bei Bestand von Haftungen hat die Abgabenbehörde die Wahl, ob sie den Abgabepflichtigen allein in Anspruch nimmt oder daneben auch persönliche oder sachliche Haftung geltend macht. Persönliche und sachliche Haftung zugleich gibt es nach §§ 10 und 11 Grundsteuergesetz 1955.

Die den gesetzlichen Vertretern und sonstigen Bevollmächtigten auferlegte Haftung wegen schuldhafter Verletzungen ihrer Pflichten wird auf eine Ausfallhaftung beschränkt. Das für die Geltendmachung der Haftung erforderliche Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Hiebei ist es nicht Voraussetzung, dass der Schuldspruch in einem förmlichen Strafverfahren erfolgt. Diesfalls gilt Abs. 6 (nunmehr Abs 7).

Abs. 4 gilt für jede Art von Vertretung, ob sie nun von gesetzlicher oder gewillkürter Natur ist.

Abs. 5 weicht gegenüber der MAO deswegen ab, weil der Wortlaut der MAO zu verfassungsrechtlichem Bedenken Anlass geben könnte, der

Landesgesetzgeber wolle die Disziplinarbehörde der in Abs. 5 genannten Berufe zur Entschließung über Anzeigen der Abgabenbehörde verpflichten.

Die Haftung nach Abs. 6 (nunmehr Abs 7) bezieht sich auf den Betrag, der im Verwaltungsstrafverfahren als Verkürzungsbetrag festgestellt wurde.

Haftungen des materiellen Abgabenrechtes soll nicht vorgegriffen sein (Abs. 7, nunmehr Abs 8). Zivilrechtliche (vertragliche oder gesetzliche) Haftungen werden durch die Abgabenvorschriften nicht berührt. Sie können an Stelle oder neben abgabenrechtlichen Haftungen zivilrechtlich geltend gemacht werden.

EB zu Abs 6:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die vorgesehene Einführung des neuen Abs. 6 soll bewirkt werden, dass die auf den Betrieb eines Unternehmens sich gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens (Betriebes) in andere Hände nicht erlöschen können. Haftungsgrund ist nur die zu einer Einzelrechtsnachfolge führende Übereignung (z. B. Kauf, Tausch, Schenkung, Legat), wozu auch die Einbringung eines Unternehmens in eine Gesellschaft gehört. Im Falle der Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbfolge) gilt § 7.

Blg 69/1991 25.LT:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20. Juni 1991, G 3/91-10, u.a. den § 14 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1964, als verfassungswidrig aufgehoben. Er hat dies im wesentlichen damit begründet, dass es dem Erwerber eines Unternehmens praktisch unmöglich sei, die Folgen der Haftung einigermaßen verlässlich abzuschätzen. Eine nicht überschaubare Haftung in einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Weise widerspreche dem Gleichheitssatz. Im Abgabenverfahrensgesetz ist eine gleich lautende Bestimmung enthalten. Es ist zweckmäßig, diesem Erkenntnis Rechnung zu tragen und eine entsprechende Haftungsbeschränkung aufzunehmen.

In Angleichung an die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts (§ 1409 ABGB) soll die Haftung des Erwerbers neben der schon bestehenden zeitlichen Beschränkung auf jene Abgabenschulden beschränkt werden, die er im Zeitpunkt der Übergabe kannte oder kennen musste.

Judikatur:

VfGH 15.03.2000, G 141/99 ua: Zur Zulässigkeit von Haftungsbestimmungen (und Inpflichtnahme als Abgabeneinheber).

Der Verfassungsgerichtshof hat in zahlreichen Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass bei der Umschreibung des für eine Steuer haftenden Personenkreises dem Gesetzgeber durch Art 7 B-VG insofern eine Grenze gezogen sei, als er nur solche Personen zur Haftung heranziehen darf, bei denen eine Haftung sachlich begründet ist (VfSlg. 2896/1955, 11.771/1988, 11.921/1988, 13.583/1993 u.a.). Er hat die sachliche Rechtfertigung für die Haftung als solche einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des

Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen hergeleitet (VfSlg. 11.942/1988 mwN) und im Erk. VfSlg. 5318/1966 allgemein ausgesprochen, dass es unsachlich erscheine, "wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, hier also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussphäre liegen." Die Möglichkeit zivilrechtlicher Regressforderungen hat der Gerichtshof für sich allein dabei nicht als sachliche Rechtfertigung für abgabenrechtliche Haftungen angesehen (VfSlg. 11.771/1988). Der Gerichtshof hat darüber hinaus aber auch wiederholt betont, dass selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein müsse. Als entscheidend hat der Gerichtshof es in diesem Zusammenhang erachtet, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen (vgl. etwa VfSlg. 11.771/1988, 11.921/1988) bzw. ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Unternehmensertrag des Primärschuldners beachtet wurde (vgl. etwa VfSlg. 11.921/1988, 12.572/1990). Der gleiche Grundgedanke liegt dem Erk. VfSlg. 10.403/1985 (Wr Wohnungsabgabegesetz) zu Grunde, in dem der Gerichtshof es für unsachlich erachtet hat, dem Vertreter des Grundstückseigentümers die Pflicht zur Auskunftserteilung betreffend den Liegenschaftsbestand und seine Veränderungen und damit die Verpflichtung zur Ermittlung der für die Steuererhebung maßgebenden Tatsachen aufzuerlegen. Der Gerichtshof hat diese Judikatur zu Fällen entwickelt, in denen die Entrichtung der Abgaben dem eigentlichen Abgabenschuldner auferlegt war. Die Grundgedanken dieser Judikatur müssen aber ebenso gelten, wenn der Gesetzgeber - wie hier - die Entrichtungspflichten einem Dritten auferlegt und ihre Verletzung mit Haftungsfolgen sanktioniert.

VwGH 23.05.1990, 89/13/0250: Behauptungs- und Konkretisierungslast des Vertreters hinsichtlich der angeblichen Unmöglichkeit, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Einreden gegen Abgabefestsetzung im Haftungsverfahren nicht zulässig.

Zu den Vorschriften der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass es Sache des Vertreters ist, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt ist, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist (siehe zuletzt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. April 1990, Zl. 89/13/0212, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Die Beschwerdeführerin wendet gegen den angefochtenen Bescheid ein, die Abgabenschuldigkeiten seien sämtliche im Schätzungsweg - unrichtig - ermittelt worden. Aus diesem Einwand ist für die Beschwerdeführerin deshalb nichts zu gewinnen, weil Einreden gegen die Abgabefestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabefestsetzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen sind, wie (neben § 257) besonders deutlich § 248 BAO (entspricht § 110 AbgVG) zeigt, der unbeschadet des Rechtes, gegen die Haftungsinanspruchnahme zu berufen, das Recht des Haftungspflichtigen vorsieht, auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Berufung einzulegen. Daraus geht klar hervor, dass sich Einwendungen, die gegen den - wenn auch im Schätzungsweg - durch Abgabefestsetzung konkretisierten Abgabeananspruch gerichtet sind, allein im Verfahren betreffend die Abgabefestsetzung und nicht im Haftungsverfahren als relevant erweisen (siehe auch Stoll, BAO-Handbuch, S. 612).

VwGH 21.05.1992, 88/17/0216: Zur haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit bei mehreren Vertretern.

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabeanangelegenheiten betraut ist. Verletzt der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befaste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zuschaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen (vgl. hierzu auch die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1986, Zl. 84/13/0246, und vom 7. Juni 1989, Zlen. 88/13/0127 bis 0132). Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabentrachtung betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (Erkenntnisse vom 6. Dezember 1978, Zl. 2028/78, vom 18. April 1979, Slg. Nr. 5370/F, und vom 24. Juni 1982, Zl. 81/15/0100, sowie die dort angeführte weitere Rechtsprechung). Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten kann eine Geschäftsverteilung freilich niemals befreien. Hieher gehört unter anderem die Pflicht der Geschäftsführer, für die Führung der erforderlichen Bücher der Gesellschaft Sorge zu tragen. Die Geschäftsverteilung kann aber auch in diesem Fall einen Geschäftsführer EXKULPIEREN, wenn er nach den Umständen des Falles sich auf die ordnungsgemäße Buchführung seitens des hierfür zuständigen Geschäftsführers bzw. deren Veranlassung und Überwachung verlassen durfte und die wahre Lage nicht kannte. Allerdings sind an die Überwachungspflicht des Geschäftsführers, die die Erfüllung der erwähnten gesetzlich zwingenden Pflichten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gewährleisten soll, diesbezüglich besonders strenge Anforderungen zu stellen (Erkenntnis vom 26. Jänner 1982, Zlen. 81/14/0083, 81/14/0169).

VwGH 16.10.1992, 91/17/0124: Qualifizierte Mitwirkungspflicht beim Nachweis der (nicht) schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters.

Erfordernis des Rechtswidrigkeitszusammenhang der Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den mit den §§ 7, 54 WAO gleichartigen Rechtsvorschriften in anderen Landesabgabenordnungen sowie in der Bundesabgabenordnung setzt eine darauf gestützte Haftungsanspruchnahme voraus, dass die rückständigen Abgaben uneinbringlich wurden und dies auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen ist. Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung gemäß § 7 Abs. 1 WAO hat weiters zur Voraussetzung, dass zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang besteht. Das Tatbestandsmerkmal "... infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können" ist etwa dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung hatte und nicht - wenn auch nur anteilig - für die Abgabentilgung Sorge getragen hat. Insoweit - der Vertreter darf Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden, auch wenn nicht verlangt wird, dass der Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigt wird - ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1992, Zl. 88/17/0216, und die dort angeführte

weitere Rechtsprechung). Wenn die Beschwerdeführerin zunächst meint, es sei Aufgabe der belangten Behörde, zu beweisen und zu begründen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für ihre persönliche Haftungsanspruchnahme vorliegen, ist ihr zu erwidern, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht hat, es sei Sache des Vertreters, darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Außerdem hat der Vertreter darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat. Diese den Vertreter treffende qualifizierte Mitwirkungspflicht kann freilich nicht so aufgefasst werden, dass die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1992, Zl. 88/17/0216, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung). (Vgl auch VwGH 26.06.2000, 95/17/0613).

VwGH 24.01.1996, 94/13/0069: Haftungsbescheid innerhalb der Einhebungsverjährung.

Die Frage der Entstehung des Abgabenanspruches ist nur für die Frage der Bemessungsverjährung von Bedeutung. Da es sich jedoch bei der Erlassung eines Haftungsbescheides um eine Einhebungsmaßnahme handelt, ist für die Frage nach der Zulässigkeit eines Haftungsbescheides die Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO (entspricht § 104 AbgVG) maßgebend, welche aber auf die Fälligkeit der Abgabe abstellt.

VwGH 27.05.1998, 95/13/0170: Zur Nachweispflicht bei der Vertreterhaftung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft den Geschäftsführer in einem Fall wie dem vorliegenden die besondere Verpflichtung, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Ebenso hat der Geschäftsführer darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat. Kommt der Geschäftsführer dieser Verpflichtung - sofern sein Vorbringen Anlass hiezu bietet, nach entsprechender Aufforderung zur Präzisierung und Beweisantretung - nicht nach, kann die Behörde davon ausgehen, dass er seiner Pflicht zur Abgabentrichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Hat der Geschäftsführer ohne eine rechtmäßige Grundlage für eine vorrangige Befriedigung Gesellschaftsschulden aus Gesellschaftsmitteln befriedigt, die Abgabenschulden jedoch unberichtigt gelassen oder bei der Aufteilung der vorhandenen Mittel benachteiligt, dann haftet der Geschäftsführer für die bei der Gesellschaft uneinbringlich gewordenen Abgaben (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Mai 1997, 96/15/0003, vom 23. Jänner 1997, 96/15/0107, vom 26. März 1996, 92/14/0088, und vom 3. November 1994, 93/15/0010, jeweils mit weiteren Nachweisen).

VwGH 15.12.1999, 98/13/0060: Haftungen haben keinen „bescheidakzessorischen Charakter“. Keine Pflichtverletzung des Vertreters, wenn Abgaben bereits zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit uneinbringlich waren.

Abgabenrechtliche Haftungen (setzen) wohl das Bestehen einer Schuld (vgl § 4 BAO), nicht aber voraus, dass diese Schuld gegenüber dem Abgabenschuldner geltend gemacht worden ist. Abgabenrechtliche Haftungen haben insoweit keinen bescheidakzessorischen Charakter (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 2. August 1995, Zl 93/13/0056

und Zl 94/13/0095). (...) Waren Abgaben schon im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit uneinbringlich, dann schließt dies die Annahme einer Pflichtverletzung durch den zur Entrichtung der Abgaben Verpflichteten aus (vgl das hg Erkenntnis vom 2. August 1995, 94/13/0095).

VwGH 30.03.2000, 97/16/0189: Zur Subsidiarität der Verpächterhaftung. Verpächterhaftung ist (in der Regel) – im Unterschied zur Vertreterhaftung - nicht als Ausfallhaftung konstruiert. Konkurseröffnung beim Hauptschuldner engt Ermessensspielraum für Behörde ein.

Bei der Wahl zwischen der Heranziehung des Abgabenschuldners und der Geltendmachung der Verpächterhaftung wird bei der Handhabung des vom § 18 Wr LAO (ähnlich § 8 AbgVG) eingeräumten Ermessens in aller Regel von einer Subsidiarität der Verpächterhaftung auszugehen sein, wobei allerdings besondere gesetzliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Verpächterhaftung dem Grunde nach nicht bestehen; andererseits ist die Verpächterhaftung im Gegensatz zur Vertreterhaftung nicht als Ausfallhaftung konstruiert, sodass der Verpächter gegenüber dem Geschäftsführer des Pächters primär heranzuziehen ist (Hinweis E 16.11.1998, 93/17/0273). (...) Auf Grund des Umstandes, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Jänner 1993 ein Konkursantrag über das Vermögen der C.-GesmbH mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde, blieb der belangten Behörde bei ihrer Ermessensentscheidung kein Spielraum mehr, zumal sie weder einen anderen Gesamtschuldner aus der Haftung entlassen noch gegenüber einem anderen Gesamtschuldner mit einer Festsetzung mit einem geringeren Betrag bzw. mit einer Nullfestsetzung vorgegangen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juli 1992, Zlen. 91/16/0077, 0078).

VwGH 11.07.2000, 99/16/0465: Zum Begriff „Übereignung“ in Abs 6. Für die Haftung nach Abs 6 ist entscheidend, ob die übernommenen Grundlagen den Erwerber in die Lage versetzen, ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen einen gleichartigen Betrieb fortzuführen.

Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 WAO der Erwerber für Abgaben, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. Dezember 1988, Slg. N.F. Nr. 6369/F, zum vergleichbaren Haftungstatbestand des § 14 Abs. 1 lit. a BAO ausgeführt hat, dient diese Bestimmung dem Zweck, die im Unternehmen (Betrieb) als solchem liegende Sicherung für die auf den Betrieb sich gründenden Abgabenschulden durch den Übergang des Unternehmens (Betriebes) in andere Hände nicht verloren gehen zu lassen. Die Haftung knüpfe dabei an die Übereignung eines Unternehmens (oder eines im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes) im Ganzen, also an den Übergang eines lebenden (lebensfähigen) Unternehmens bzw. Betriebes an; dabei müssten nicht alle zum Unternehmen (Betrieb) gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens (Betriebes) bildeten und den Erwerber in die Lage versetzten, das Unternehmen fortzuführen. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens (Betriebes) bildeten, sei in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Unternehmens- bzw. Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu

beantworten (vgl. hg. Erkenntnisse vom 3. Oktober 1984, ZI. 83/13/0042, und vom 22. April 1986, ZI. 85/14/0165). Bei Gastronomieunternehmen, wie Kaffeehäusern, Hotels und Konditoreien, zählen das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung, nicht jedoch das Warenlager und das Personal zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (...). Hinsichtlich der tragenden Unternehmensgrundlagen Lokal und Geschäftseinrichtung hat der Gerichtshof ausgeführt, dass der Erwerber in der Lage sein müsse, in den vorhandenen Betriebsräumen ohne wesentliche Unterbrechung einen dem vorangegangenen gleichwertigen Gewerbebetrieb fortzuführen (hg. Erkenntnisse vom 22. April 1986, ZI. 85/14/0165, und vom 27. September 1994, ZI. 93/17/0066). (...) Unter "Übereignung" ist im hier maßgebenden Zusammenhang die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 164 f). Maßgebend ist somit der - wenn auch nicht unmittelbar - Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber. Von einem solchen Übergang kann auch dann gesprochen werden, wenn der Erwerber des Unternehmens einen neuen Mietvertrag mit dem Bestandgeber abschließt. Wurde die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Lokal verschafft und kann der Erwerber den Betrieb des Vorgängers in diesen Geschäftsräumen und mit dem gekauften Inventar fortführen, dann kann von einer Übereignung des Unternehmens nach § 12 Abs. 1 WAO auch dann ausgegangen werden, wenn die Beschwerdeführerin die Einrichtungsgegenstände und die Mietrechte über das Geschäftslokal von unterschiedlichen Personen erhalten hat und nicht in unmittelbarer Rechtsbeziehung mit dem Primärschuldner stand. (...) Für die Haftung ist entscheidend, ob die übernommenen Grundlagen den Erwerber in die Lage versetzen, ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen einen den übernommenen Betrieb gleichartigen Betrieb fortzuführen. Die Haftung besteht unabhängig davon, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt. Sie besteht somit auch dann, wenn der Erwerber das Unternehmen auch verpachtet (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, Rz 7 zu § 14, samt angeführter Rechtsprechung).

Anmerkungen:

1. Haftung bedeutet im Abgabenrecht grundsätzlich ein Einstehenmüssen für fremde (nicht etwa wie im Zivilrecht allenfalls für eigene) Abgabenschulden. Personen, die nach den Abgabenvorschriften persönlich haften, sind nicht automatisch Gesamtschuldner; sie werden nach geltendem Recht gemäß § 6 Abs 1 AbgVG durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 92 AbgVG) zu Gesamtschuldnern (mit dem oder den Abgabepflichtigen und gegebenenfalls mit weiteren Haftenden). Erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides wird der (potenziell) Haftende zum (aktuellen) Gesamtschuldner. Zu beachten ist, dass die Verwendung des Wortes „haften“ durch den Gesetzgeber allein noch nicht unbedingt bedeutet, dass eine „Haftung“ (für eine fremde Schuld) vorliegt (*Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, 6 ff).

2. Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 8 AbgVG) der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstrumente. Daraus ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit (Subsidiarität) der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Daher darf der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet, wesentlich erschwert, rechtlich nicht möglich oder unzumutbar wäre. Uneinbringlichkeit ist aber nur bei Vorliegen einer Ausfallhaftung (Abs 4 und 5) Voraussetzung für die Haftungs-

inanspruchnahme (so *Ritz*, BAO-Kommentar², 16 f). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Abgabenschuldners erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwSlg 5314 F/1978).

3. Persönliche Haftungsregelungen enthalten etwa § 23 Abs 3 Kanalisationsgesetz, § 17 Abs 2 Tourismusgesetz, § 3 Abs 2 Zweitwohnsitzabgabengesetz). Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von abgabenrechtlichen Haftungsbestimmungen s *Berka*, Die Grundrechte, 528; sowie etwa VfGH 16.03.2000, B 1297, 1298/99 mwH).

4. Die Abs 4, 5, 6, und 7 normieren eine (Ersatz)Steuerschuldnerschaft und sind somit materiellrechtliche Vorschriften. Abs 4 und 5 normieren eine so genannte Ausfallhaftung, folglich haften die dort genannten Personen neben den durch sie vertretenen Personen grundsätzlich nur dann, wenn die Abgaben bei den vertretenen Personen nicht eingebracht werden können und die Uneinbringlichkeit beim Erstschuldner auf eine schuldhafte Verletzung des Vertreters zurückzuführen ist, der nunmehr zur Haftung herangezogen wird (s *Stoll*, BAO-Kommentar, 131 f).

5. Unter „Vertreter“ iSd Abs 4 sind analog § 80 Abs 1 BAO jedenfalls sowohl die Vertreter juristischer Personen (zB Geschäftsführer einer GmbH) als auch die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen zu verstehen. Darüber hinaus muss dem im Abs 4 verwendeten Vertreterbegriff insofern weitreichendere Bedeutung zukommen, als im Unterschied zu § 9 BAO nicht auf andere Vorschriften verwiesen wird, aus denen sich nähere Hinweise zum Vertreterbegriff ergeben. Der Begriff „Vertreter“ lässt es ohne Zweifel zu, auch die nach bürgerlichem Recht oder Handelsrecht zur Vertretung befugten Personen von GesBR oder von Personenhandelsgesellschaften zur Haftung gemäß Abs 4 heranzuziehen. Fraglich ist, ob die zu § 9 Abs 1 BAO ergangene Judikatur, welche die Vertreterhaftung bei Personengesellschaften auf die zur Geschäftsführung befugten Personen beschränkt, hier trotz des Fehlens eines Verweises auf eine dem § 81 Abs 1 BAO entsprechende Bestimmung zu übernehmen ist. Dies nur dann, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig als ausschließlicher Vertreter der Gesellschaft qualifiziert werden muss. (Zur Haftung des Vertreters im Ausgleichsverfahren vgl VfGH 22.09.1999, 96/15/0049.)

6. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass eine dem § 12 BAO nachgebildete Haftungsregelung für die sonstigen Gesellschafter einer OHG, KG, OEG, KEG fehlt. Diese Gesellschafter haften aber jedenfalls nach Maßgabe der zivilrechtlichen Bestimmungen. Hiefür steht jedoch nur der Zivilrechtsweg offen.

7. Fraglich ist, ob in Abs 4 nur gesetzliche Vertreter, oder auch sämtliche gewillkürten Vertreter gemeint sind. Aus Abs 5 ergibt sich, dass der Gesetzgeber offenkundig in Abs 4 auch gewillkürte Vertreter mitumfassen wollte.

8. Aus § 16 Abs 6 AbgVG ergibt sich (trotz unterschiedlichem Wortlaut zu § 80 Abs 1 BAO), dass die Vertreter alle (abgabenrechtlichen) Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen vertretenen obliegen, insbesondere, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

9. Abs 6 regelt die Einzelrechtsnachfolge, zur Gesamtrechtsnachfolge siehe § 7.

10. Zur Geltung der Vorschriften des AbgVG für Haftende s § 4 Abs 2. Zur Zuständigkeit s § 13 Abs 6. Zum Haftungsbescheid s § 92. Zum Berufungsrecht des Haftungspflichtigen s § 110. Zum Beitritt zur Berufung s § 116.

§ 7

Gesamtrechtsnachfolge

(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers, welche sich aus Abgabenvorschriften ergeben, auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen die Rechte und Pflichten, welche sich aus Abgabenvorschriften ergeben, auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich der Art und des Umfanges der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Vgl 19 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Gesamtrechtsnachfolge kommt hauptsächlich bei Erbfolge vor. Der Abgabensanspruch muss vor dem die Rechtsnachfolge bewirkenden Ereignis eingetreten sein.

EB zu Abs 1:

Blg 31/1983 23.LT:

§ 7 in seiner bisherigen Fassung hat für die Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge ausdrücklich nur den Übergang der Abgabenschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger geregelt. Die Neufassung soll nun auch den Übergang der sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte oder anderer über das Abgabenschuldverhältnis hinausgehender Pflichten sicherstellen. Somit gehen nicht nur die Abgabenschulden des Rechtsvorgängers auf die Nachfolger über, sondern auch die sonstigen abgabenrechtlichen Pflichten (Anzeige-, Offenlegungs-, Wahrheits-, Aufzeichnungspflichten u.a.), sowie auch die entsprechenden Berechtigungen (Rechtsmitteleinbringung, Wiederaufnahme- und Wiedereinsetzungsantrag, Akteneinsicht u.a.). Der Abs. 2 enthält die entsprechenden Bestimmungen für Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

Judikatur:

VwGH 26.06.2000, 95/17/0404: Gesamtrechtsnachfolge ist nach bürgerlichem Recht zu klären.

Da das Gesetz lediglich die Begriffe UNTERNEHMER DER VERANSTALTUNG, INHABER DES FÜR DAS HALTEN DES APPARATES BENÜTZTEN RAUMES und EIGENTÜMER DES APPARATES verwendet, ist davon auszugehen, dass die materielle

Abgabenvorschrift an das bürgerliche Recht anknüpft. Im vorliegenden Zusammenhang ist daher das Gesellschaftsrecht für die Beurteilung der Rechtsfähigkeit und damit der Stellung der GmbH als Abgabenschuldner maßgeblich. Die eingetragene GmbH setzt die Vorgesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge fort. Wenn zivilrechtlich davon auszugehen ist, dass die Rechte und Verpflichtungen, die die Geschäftsführer im Rahmen ihrer Vertretungsmacht für die Vorgesellschaft begründet haben, mit der Eintragung auf die GmbH übergehen, ohne dass es einer Genehmigung oder Schuldübernahme bedarf, können auch Abgabenschulden der Vorgesellschaft aus den ihr zuzurechnenden Handlungen der Geschäftsführer entstehen, welche sodann mit der Eintragung der GmbH auf diese übergehen. Bestand auf Grund des Gesellschaftsvertrags im gegenständlichen Abgabenzeitraum die Vorgesellschaft bereits, kann zu Recht angenommen werden, dass die Abgabepflicht der Vorgesellschaft mit der Eintragung auf die GmbH übergegangen ist.

Anmerkungen:

1. Der wichtigste Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist die Erbfolge. Es zählt aber etwa auch die Verschmelzung von Aktiengesellschaften bzw die Verschmelzung gemäß § 96 GmbHG dazu.

2. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 3), sondern auch jene aus dem Abgabepflichtverhältnis, folglich auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen (Ritz, BAO-Kommentar², 44).

3. Eine dem § 81 Abs 6 BAO analoge Regelung der Vertretung von beendeten Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit (zB GesBR, OHG, KG, ua) trifft das AbgVG nicht.

4. Zwar unterstellt § 7 Abs 2 2. Satz AbgVG offenkundig eine Zahlungsverpflichtung der Mitglieder für Abgabenschulden der – noch aufrechten - GesBR, dies aber wohl unter Berücksichtigung der (alten) Rsp zum (alten) § 6 Abs 2 BAO (VwGH 22.02.1977, 1187/76). Da nach der neueren Rechtsprechung des VwGH jedoch § 5 lit b AbgVG keine Gesamtschuldnerhaftung der Mitglieder normiert, und § 7 Abs 2 2. Satz eine Ausweitung der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter der Personenvereinigung hinsichtlich „Art und Umfang“ ausschließt, kann auf die ehemaligen Mitglieder ebenfalls nur unter den Tatbestandvoraussetzungen der Vertreterhaftung bzw zivilrechtlich gegriffen werden (vgl Anmerkung zu § 5).

§ 8 Ermessen

Ermessensentscheidungen sind innerhalb der gesetzlichen Grenzen nach Billigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Vgl § 20 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der erste Satz des § 20 BAO ist wohl selbstverständlich und bedarf keiner gesetzlichen Ausführung. Die Billigkeitserwägungen müssen mit dem Sinn des Gesetzes im Einklang stehen und sollen in der Bescheidbegründung dargestellt werden. § 8 hat die Bedeutung einer aus der Bundesverfassung abgeleiteten Richtlinie über die Handhabung des Ermessens.

Judikatur:

VwGH 07.08.1992, 91/14/0150: Die Zweckmäßigkeit eines (Berichtigungs-) Bescheides kann sich bereits aus dem Ziel der maßgeblichen Norm ergeben.

Ein vom Abgabepflichtigen geltend gemachter, dem angefochtenen Bescheid insofern angelasteter Begründungsmangel, als darin nicht dargelegt wurde, aus welchen Gründen die Behörde bei der im Rahmen ihrer positiven Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit den Vorzug eingeräumt hat (Hinweis E 16.10.1986, 85/16/0102, 0103; E 02.04.1987, 86/16/0130 bis 0133), ist nicht von Relevanz. Die Zweckmäßigkeit einer erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. Ist in der Berufung die Ermessensübung nicht bekämpft worden, so ist die fehlende ausdrückliche Begründung der Ermessensübung kein wesentlicher Verfahrensmangel, weil angesichts der für die Berichtigung schon wegen des Gebotes der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen iSd § 114 BAO sprechenden Gründe nicht gefunden werden kann, dass die AbgBeh bei Vermeidung des Begründungsmangels zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können.

VwGH 30.03.2000, 97/16/0189: Zu den Begriffen „Billigkeit“ und „Zweckmäßigkeit“.

Bei Auslegung des § 18 Wr LAO ist - ebenso wie bei jener des § 20 BAO - dem Gesetzesbegriff Billigkeit die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung von Abgaben" beizumessen; es ist nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und der Einbringlichkeit der Abgabenschuld (Haftungsschuld), sondern es sind auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (Hinweis E 28.5.1993, 92/17/0293). Vgl auch VwGH 14.11.1996, 95/16/0082.

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zu § 20 BAO enthält diese Bestimmung das Abwägungskriterium der „Zweckmäßigkeit“ nicht ausdrücklich. Allerdings wird davon auszugehen sein, dass das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung von Abgaben“ sich in der Regel bereits aus dem Sinn des materiellen Abgabengesetzes, dem § 51 Abs 1 AbgVG und dem Art 126b B-VG ergibt.

2. Ermessensentscheidungen sind über die allgemeinen Begründungserfordernisse hinaus hinsichtlich der angestellten Interessenabwägungen zu begründen. Es ist in schlüssiger und nachvollziehbaren Weise darzulegen, warum nach Auffassung der Behörde diese und keine andere Ermessensübung rechtlich geboten war, insbesondere aus welchen Gründen sie den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit den Vorzug einräumte (VwGH 20.09.1984, 82/16/0105).

§ 8a¹⁾

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

Vgl 21 BAO.

EB:

Blg 51/1998 26.LT:

Das Fehlen einer Bestimmung im Abgabenverfahrensgesetz, die mit jener des § 21 der Bundesabgabenordnung vergleichbar ist, führt bei den Abgabenbehörden öfters zu der Frage, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach dem Abgabenverfahrensgesetz überhaupt zulässig ist. Zur Klarstellung soll daher eine dem § 21 der Bundesabgabenordnung vergleichbare Bestimmung in das Abgabenverfahrensgesetz aufgenommen werden.

Der § 8a entspricht dem § 21 der Bundesabgabenordnung. Dies hat den Vorteil, dass die Judikatur der Höchstgerichte zu dieser Bestimmung der Bundesabgabenordnung auch für den § 8a herangezogen werden kann.

Judikatur:

VwGH 22.12.1980, 2487/79:

In Fällen, in denen eine abgabenrechtliche Vorschrift den Begriffsinhalt eines Tatbestandsmerkmals (im Beschwerdefall den Inhalt des Begriffes "Eigentumswohnung") ausdrücklich iS einer bestimmten gesetzlichen Regelung (hier WohnungseigentumsG) verstanden wissen will, bleibt für eine vom umschriebenen Begriffsinhalt abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs 2 BAO kein Raum.

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 84/1998

VwGH 15.12.1989, 88/17/0204: Zum Begriff der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“.

Die gemäß § 19 LAO Wr gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise besteht darin, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des tatsächlichen Sachverhaltes maßgebend ist, nicht aber, dass der Besteuerung ein fiktives Geschehen zugrundegelegt wird, wie es bei einer wirtschaftlichen Disposition des Abgabepflichtigen sinnvoll gewesen wäre (hier: die wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet es nicht, wegen der geringen Frequenz des Lokals die Aufstellung von nur zwei Spielautomaten an Stelle der Aufstellung von tatsächlich sechs zu fingieren).

VwGH 23.06.1995, 93/17/0461:

Die gemäß § 21 Abs 1 BAO bzw § 19 Wr LAO anzustellende wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (Hinweis E 19.5.1988, 87/16/0162).

VwGH 21.07.1995, 92/17/0266: Die formalrechtliche Betrachtungsweise geht bei tatbestandsmäßiger Anknüpfung an außersteuerrechtlichen Begriffen anderer Regelungskreise der wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor.

Wenn sich der Gesetzgeber der gesetzestechnischen Methode der rechtlichen Anknüpfung bedient, die darin besteht, dass in anderen Rechtsbereichen vorgenommene Umschreibungen eines Zustandes, Verhältnisses oder sonst relevanter Tatsachen in die Steuernormen aufgenommen werden, und zwar mit der den Begriffen des anderen Rechtsgebietes zukommenden Bedeutung, dann muss das Ergebnis der Interpretation einer solchen steuerrechtlichen Vorschrift mit dem der Interpretation im Bereich des Rechtsgebietes, dem die Umschreibung entnommen wurde, übereinstimmen; bei einem tatbestandsmäßigen Anknüpfen an außersteuerrechtliche Regelungen und Begriffe geht der Grundsatz der rechtlichen Betrachtungsweise iSd zweiten Absatzes des § 21 BAO jener der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor, sodass bei Anknüpfung des Abgabenrechtes an Vorschriften anderer Regelungskreise für eine von dem Recht, an das angeknüpft wird, abweichende Begriffsinhaltsdeutung kein Raum ist (Hinweis Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 228).

Anmerkungen:

1. Der Steuergesetzgeber kann bei der Tatbestandbildung nach *Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*³, 198, folgende Methoden wählen:

- direkte wirtschaftliche Anknüpfung: eigenständige, wirtschaftliche Begriffe werden verwendet
- indirekte wirtschaftliche Anknüpfung: Begriffe aus anderen Rechtsdisziplinen (zB ABGB) werden verwendet, allerdings nicht im „technischen Sinn der Heimatdisziplin“, sondern zur Umschreibung eines umfassender verstandenen wirtschaftlichen Geschehens

- rechtliche (formale) Anknüpfung: Begriffe aus anderen Rechtsgebieten werden verwendet, wobei auch der dortige Bedeutungsinhalt übernommen wird

Lediglich bei einer rechtlich formalen Anknüpfung bleibt die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts außer Betracht.

2. Der VwGH geht – im Unterschied zur hL – davon aus, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei der Sachverhaltsfeststellung Bedeutung hat, nicht jedoch bei der Interpretation der Steuertatbestände.

3. Eine typisierende Betrachtungsweise (Hinwegsetzen über die Besonderheiten des zu beurteilenden Einzelfalles und Annahme eines typischen,

fingierten Geschehens) wird durch § 8a nicht gerechtfertigt. Einer typisierenden Betrachtungsweise kann lediglich im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 67 Abs 2) Bedeutung zukommen, nämlich beim Anscheinsbeweis („prima-facie-Beweis“), also eine „Beweislast“ dessen, der atypische Geschehen behauptet (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 54).

4. Das AbgVG kennt eine dem § 24 BAO äquivalente Bestimmung über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nicht. Da § 24 BAO als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen wird, entsteht dadurch wohl keine Lücke.

§ 9

Missbrauch

(1) Die Abgabepflicht kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so festzusetzen und einzuheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung festzusetzen und einzuheben wären.

Vgl § 22 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Aus Gründen der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung haben die Behörden gemäß §§ 43 und 44 (nunmehr §§ 51 und 52) die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu vermitteln. Zur Verwirklichung dieses Grundsatzes der objektiven Wahrheitsfindung sollen die Bestimmungen der §§ 9 und 10 dienen.

Ein Missbrauch im Sinne des § 9 wird insbesondere dann vorliegen, wenn zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges aus abgabenrechtlichen Gründen ein zivilrechtlicher Weg beschritten wird, der nach den Umständen des Falles ungewöhnlich und offensichtlich unangemessen ist. Es genügt aber zur Annahme eines Missbrauches nicht das Vorliegen einer ungewöhnlichen und offensichtlich unangemessenen Rechtskonstruktion, sondern es muss auch nachgewiesen werden, dass diese Konstruktion zum Zweck der Abgabensparnis gewählt wurde.

Judikatur:

VwGH 24.5.1978, 2586/77: Zum Begriff „Missbrauch“.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO liegt das Gewicht der Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorganges bei seinem wirtschaftlichen Gehalt und nicht bei seinem formalen Erscheinungsbild. Für die rechtliche Wertung eines Rechtsverhältnisses kommt es sohin nicht auf die von den Beteiligten gewählte Form oder

Bezeichnung, sondern auf dessen Inhalt an; dadurch besteht die Möglichkeit, an gleiche Lebensvorgänge gleiche abgabenrechtliche Folgerungen zu knüpfen und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nachzukommen. Die Abgabenbehörde wird allerdings ein behauptetes Rechtsverhältnis solange als bestehend ansehen müssen, als sie nicht nachzuweisen vermag, dass in diesem Rechtsverhältnis ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zu erblicken ist (*Reeger/Stoll*, Kommentar zur BAO, Seite 99 f). Ein solcher Missbrauch ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder diese Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element), wobei dieser ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten wird, (subjektives Element), Abgaben zu umgehen (vgl *Reeger/Stoll*, aaO Seite 114). (Vgl auch VwGH 14.12.2000, 95/15/0111).

VwGH 25.1.1983, 82/14/0023 (VwSlg 5750 F/1983):

Unter Missbrauch iSd § 22 BAO ist eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegedenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist jedenfalls ein Missbrauch auszuschließen (Hinweis auf *Doralt - Ruppe*, Grundriss des österr Steuerrechts II, 133 f; E 24.11.1982, 81/13/0021).

VwGH 07.08.1992, 89/14/0160 (VwSlg 6698 F/1992):

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden.

Anmerkungen:

Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen. Eine ungewöhnliche Gestaltung, zB aus mietrechtlichen, gewerberechtlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen, ist keine Missbrauch. Es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², 57).

§ 10

Scheingeschäfte, Formmängel, Anfechtbarkeit

(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Verwaltung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenverwaltung maßgebend.

(2) Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- und Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die

Verwaltung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

(3) Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Verwaltung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Vgl § 23 BAO. § 23 Abs 2 BAO wurde nicht übernommen.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen sollen Handlungen oder Geschäfte vortäuschen, die in Wirklichkeit nicht bestehen (Abs. 2) oder ein anderes Geschäft oder eine andere Handlung verdecken (Abs. 1 zweiter Satz). Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes verdeckt, so ist das verdeckte für die Abgabenerhebung maßgeblich, wird ein nicht bestehendes des Geschäft vorgetäuscht, ist abgabenrechtlich so vorzugehen, als ob kein Geschäft abgeschlossen worden wäre. Auch diese Vorschrift dient dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit und der Bemessung der Abgaben nach dem tatsächlichen Geschehen. Abs. 2 des § 21 MAO wurde nicht von allen Ländern übernommen. Diese Bestimmung hat einen etwas übertriebenen fiskalischen Beigeschmack, weil der Staat auch an verbotenen und solchen Geschäften, die gegen die guten Sitten verstoßen, seine steuerlichen Interessen geltend machen würde. Abs. 2 hat auch sonst für das Landes-(Gemeinde-)abgabenrecht kaum Bedeutung. Mit Abs. 2 kann auch Abs. 5 des § 21 MAO entfallen, zumal dieser Absatz Anlass zu Auslegungsschwierigkeiten gibt, wenn „Grundsätze der Abgabenvorschriften“ vom Wortlaut der materiellen Abgabenvorschrift abweichen.

Abs. 2 des Entwurfes behandelt die Fälle, in denen Rechtsgeschäfte ohne Rücksicht auf ihre, zivilrechtliche Nichtigkeit durchgeführt worden sind. Andere als die im Abs. 2 erschöpfend aufgezählten Fälle sind nach Abs. 3 zu beurteilen. Während die Gründe des Abs. 2 und die entsprechenden Schritte der Parteien ohne besondere formelle Voraussetzungen (etwa gerichtliche Anfechtung) das Rechtsgeschäft abgabenrechtlich wirkungslos machen, erfordern die Gründe des Abs. 3 eine gerichtliche, außergerichtliche oder einvernehmliche, aber formelle Auflösung bzw. Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes durch die Beteiligten.

Judikatur:

VwGH 15.06.1993, 90/14/0213: Zum Scheingeschäft.

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn Geschäfte vorgetäuscht werden, die in Wirklichkeit nicht bestehen, auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft verdecken.

VwGH 22.03.1999, 94/17/0137: Zur Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts.

Entspricht der schriftliche Jagdpachtvertrag nicht dem wahren Willen der Vertragsparteien, weil darüber hinaus Nebenabreden getroffen wurden, die nach § 20 Abs

3 VlbG JagdG 1988 als nicht abgeschlossen gelten, so liegt insofern ein Formmangel iSd § 10 Abs 2 VlbG AbgVG 1984 vor. Die Nichtigkeit ist bei der Verwaltung von Abgaben insoweit ohne Bedeutung, als der abgabepflichtige Jagdpächter die Beschränkung seines Jagdrechtes gemäß den Nebenabreden mit "Abschussnehmern", wonach er - anders als ein Pächter dies könnte - für die Abschüsse durch die weiteren die Jagd ausübenden Personen kein Entgelt verlangen kann, gegen sich gelten lässt. Die beteiligten Personen halten insofern das wegen Formmangels nichtige Rechtsgeschäft iSd § 10 Abs 2 VlbG AbgVG 1984 aufrecht. Bei der Festsetzung der Abgabe war daher davon auszugehen, dass ein Jagdpachtvertrag vorliegt, in dem aber nicht nur die vereinbarte Summe, die als Pachtschilling zu zahlen ist, sondern auch Nebenleistungen durch Duldung bestimmter unentgeltlicher Abschüsse vereinbart wurden.

VwGH 26.06.2000, 2000/17/0034: Scheingeschäft bei überhöhter, pauschalierter Wildschadensabgeltung.

Einso wenig wie im Verwaltungsverfahren nach § 117 Bgld JagdG 1989 festgestellte Schadenersatzansprüche einzelner Grundeigentümer gem § 111 Abs 1 lit b Bgld JagdG 1989 bei der Verpachtung einer Genossenschaftsjagd oder Leistungen an solche Grundeigentümer auf Grund einer Vereinbarung gem § 111 Abs 2 Bgld JagdG 1989 als Nebenleistungen gem § 199 Abs 3 Bgld JagdG 1989 in den Jagdwert einzubeziehen sind, zählen die dem mit dem Verpächter der Jagd identen Grundeigentümer erbrachten Pauschalleistungen zur Abgeltung von Wildschäden zur Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Jagdabgabe gem § 198 Abs 3 Bgld JagdG 1989. Anderes könnte sich gem § 21 Abs 1 Bgld LAO nur dann ergeben, wenn der Pauschalbetrag für die Abgeltung von Wildschäden in einer Höhe festgelegt würde, die jene der voraussichtlich zu erwartenden Wildschäden derart überstiege, dass eine solche Pauschalierung teilweise als Scheingeschäft anzusehen wäre, also in Wahrheit ein Teil des Pauschalbetrages der verdeckten Ausschüttung eines Pachtschillings dienen würde. Nur in einem solchen Fall wäre gem § 21 Abs 1 Bgld LAO das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenverwaltung maßgebend.

Anmerkungen:

1. Was unter einem Scheingeschäft zu verstehen ist, ergibt sich aus § 916 ABGB (VwSlg 4339/1972). Scheingeschäfte sind gemäß § 916 Abs 1 ABGB nichtig.

2. Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft. Knüpft ein Abgabentatbestand an die Verwirklichung wirtschaftlicher Vorgänge (wirtschaftliche Anknüpfung), so ist die Frage der Gültigkeit damit zusammenhängender Rechtsgeschäfte für das Entstehen der Abgabenschuld bedeutungslos; hiefür hat § 10 Abs 1 keine normative Bedeutung (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 62).

**§ 11
Angehörige**

Angehörige im Sinne der Abgabenvorschriften sind

- a) der Ehegatte,
- b) die Verwandten und Verschwägerten in gerader Linie,
- c) Geschwisterkinder und Personen, die noch näher verwandt oder im gleichen Grad verschwägert sind,
- d) die Wahl- oder Pflegeeltern und die Wahl- oder Pflegekinder.

Vgl § 25 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der in der MAO etwas enger gefasste Begriff „Angehöriger“ wurde auf den Personenkreis erweitert, der den Bestimmungen des AVG. 1950 und des Gemeindegesetzes (siehe § 7 Abs. 1 Z. 1 AVG. 1950 und § 24 GG.) entspricht. Die Hinweise auf die Gültigkeitserstreckung des Begriffes „Angehörige“ auf uneheliche Verwandtschaftsbegründung in Z. 2 und 3 des § 23 MAO wurden in Angleichung an das AVG. 1950 und das GG., aber auch zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten nicht übernommen. Der Begriff „Angehörige“ hat Bedeutung in den Befangenheitsvorschriften (§ 14), für das Aussageverweigerungsrecht als Zeuge (§ 63) und für das Recht der Ablehnung von Sachverständigen (§ 66).

Anmerkungen:

1. Der geschiedene Ehegatte ist kein Angehöriger. Ebenso wenig ist der Verlobte ein Angehöriger. Die Schwägerschaft endet mit der Auflösung der ursprünglich die Schwägerschaft begründenden Ehe (VwSlg 9012 A/1976).
2. Die Verwandten in gerader Linie sind etwa die Großeltern, Eltern, Kinder, und Enkel. Bei ihnen ist der Verwandtschaftsgrad unmaßgeblich.
3. Bei Verwandten der Seitenlinie werden die Verwandtschaftsgrade gemäß § 41 erster Satz ABGB „nach der Zahl der Zeugungen, mittels welcher beide von ihrem nächsten gemeinschaftlichen Stamme abhängen“, bestimmt. Geschwister sind demnach im zweiten Grad miteinander verwandt. Im dritten Grad der Seitenlinie sind Onkel/Tante und Nefte/Nichte miteinander verwandt.

1.2 2. Abschnitt: Behörden und Parteien

§ 12

Behörden, Allgemeines

(1) Behörden im Sinne dieses Gesetzes sind die mit der Verwaltung der im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge betrauten Behörden des Landes und der Gemeinden.

(2) Unter Verwaltung im Sinne dieses Gesetzes sind alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden behördlichen Maßnahmen außerhalb des verwaltungsstrafrechtlichen Verfahrens zu verstehen.

(3) Die in diesem Gesetz geregelten Aufgaben der Gemeinde bei der Verwaltung von Gemeindeabgaben sind solche des eigenen Wirkungsbereiches.

Vgl § 49 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Wie im allgemeinen Teil bereits ausgeführt wurde, entfernte sich der Entwurf von der in der BAO (MAO) gebrauchten Sonderbezeichnung Abgabenbehörde und verwendet dafür das Wort „Behörde“. Mit subsidiärem Gehalt werden diese Behörden des Landes und der Gemeinden im folgenden Paragraphen angeführt. Die Bezirkshauptmannschaften als Strafbehörden 1. Instanz zählen nicht zu diesen „Behörden“, da sie ihre behördlichen Aufgaben zur Untersuchung und Bestrafung der Übertretungen nach dem 9. Abschnitt von § 26 VStG. 1950 ableiten und diese Aufgaben nicht zur Abgabenverwaltung gehören.

Der Begriff „Verwaltung“, der sich also mit dem Begriff „Erhebung“ im Sinne des § 46 Abs. 2 MAO deckt, soll als Umschreibung aller von den Behörden durchzuführenden Vollzugshandlungen gebraucht werden. Es wird damit zum Ausdruck gebracht, dass darunter nicht nur alle zur Festsetzung konkreter Abgabenansprüche dienenden Maßnahmen wie Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und Vollstreckung zu verstehen sind, sondern darüber hinaus auch alle übrigen behördlichen, dem Vollzug der Abgabenvorschriften dienenden Schritte, wie etwa abgabenrechtliche Erfassungs-, Organisations- und Verwaltungsmaßnahmen sowie die Erstattung von Strafanzeigen wegen Übertretungen im Sinne des 9. Abschnittes.

Auf Grund des Art. 118 Abs. 2 letzter Satz B.-VG. ist die Tätigkeit der Gemeinden bei der Abgabenverwaltung als solche des eigenen Wirkungsbereiches ausdrücklich zu bezeichnen, widrigenfalls das Gesetz in verfassungswidriger Weise die Zugehörigkeit dieser Abgaben-

verwaltungstätigkeit zum eigenen Wirkungsbereich verhindern würde. Die im Abs. 3 enthaltene Bezeichnung musste auf die Verwaltung der Gemeindeabgaben ausdrücklich beschränkt werden, da die Gemeinden bei der Verwaltung beispielsweise der Kriegsofferabgabe als Landesabgabe im übertragenen Wirkungsbereich des Landes tätig werden.

Klargestellt sei, dass es sich bei der Tätigkeit der Vollstreckungsbehörden nach § 13 Abs. 9 nicht um Aufgaben des eigenen Wirkungsbereiches handelt, weil diese Aufgaben nicht in diesem Gesetz, sondern in der Abgabenausführungsordnung geregelt sind.

Anmerkungen:

1. Im Verwaltungsstrafverfahren ist gemäß § 254 Finanzstrafgesetz das VStG anzuwenden (s §§ 132 ff AbgVG).

2. Zum Begriff Abgabenvorschriften s § 3 Abs 3 AbgVG.

§ 13¹⁾

Behörden, Zuständigkeit

(1) Soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, sind sachlich zuständige Behörden in den Angelegenheiten

a) der Landesabgaben in erster Instanz das Landesabgabenamt, in zweiter Instanz die Landesregierung,

b) der Gemeindeabgaben in erster Instanz der Bürgermeister, in zweiter Instanz die Abgabenkommission.

(2) Die Abgabenkommission besteht aus einem Vorsitzenden und mindestens zwei, höchstens aber vier weiteren Mitgliedern. Der Vorsitzende und die weiteren Mitglieder sind von der Gemeindevertretung auf die Dauer ihrer Funktionsperiode zu wählen. Die Mitglieder müssen in die Gemeindevertretung wählbar sein. Der Bürgermeister und der Vizebürgermeister dürfen nicht als Mitglieder gewählt werden. Gehören der Gemeindevertretung verschiedene Parteifraktionen an, so sind die weiteren Mitglieder unter Einrechnung des Vorsitzenden auf die betreffende Parteifraktion im Verhältnis der Stärke der Parteifraktionen in der Gemeindevertretung auf Vorschlag der Parteifraktionen in sinngemäßer Anwendung des § 56 Abs. 2 des Gemeindegesetzes zu bestellen. Für jedes Mitglied ist in gleicher Weise ein Ersatzmitglied zu bestellen. Vor Ablauf der Funktionsperiode erlischt die Funktion durch Verzicht, Tod oder Abberufung. Die Gemeindevertretung hat ein Mitglied abzuberufen, wenn die Voraussetzungen für die Bestellung weggefallen sind.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 9/1989

(3) Die Abgabekommission ist vom Vorsitzenden nach Bedarf einzuberufen. Der Vorsitzende hat den Sitzungen erforderlichenfalls Sachverständige und Auskunftspersonen beizuziehen. Zu einem Beschluss ist die Anwesenheit von zwei Dritteln der Mitglieder und die einfache Mehrheit der Stimmen mit der Maßgabe erforderlich, dass bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden entscheidend ist.

(4) Für die Mitglieder der Abgabekommission gelten sinngemäß die Vorschriften über die Befangenheit und Amtsverschwiegenheit der Mitglieder der Gemeindevertretung. Die Gemeindevertretung hat durch Verordnung eine Geschäftsordnung zu erlassen, die insbesondere nähere Bestimmungen über die Einberufung der Sitzungen, die Abstimmung, die Geschäftsbehandlung sowie die Entschädigung der Mitglieder für Zeitversäumnis zu enthalten hat.

(5) Die örtliche Zuständigkeit richtet sich

a) in Sachen, die sich auf ein unbewegliches Gut beziehen, nach der Lage des Gutes;

b) in Sachen, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens oder einer sonstigen dauernden Tätigkeit beziehen, nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben oder die Tätigkeit ausgeübt wird oder ausgeübt werden soll;

c) in sonstigen Sachen zunächst nach dem Wohnsitz (Sitz) des Abgabepflichtigen, dann nach seinem Aufenthalt, schließlich nach seinem letzten Wohnsitz (Sitz) in Vorarlberg, wenn aber keiner dieser Zuständigkeitsgründe in Betracht kommen kann oder Gefahr im Verzug ist, nach dem Anlass zum Einschreiten.

(6) Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen obliegt den Behörden, die für die Verwaltung der Abgaben zuständig sind, welche den Gegenstand der Haftung bilden.

(7) Die Behörden haben ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen. Langen bei ihnen Anbringen ein, zu deren Behandlung sie nicht zuständig sind, so haben sie diese ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle weiterzuleiten oder den Einschreiter an diese zu weisen.

(8) Über Zuständigkeitsstreitigkeiten zwischen Abgabenbehörden hat die Landesregierung zu entscheiden.

(9) Vollstreckungsbehörde ist in den Angelegenheiten

a) der Landesabgaben das Landesabgabenamt,

b) der Gemeindeabgaben der Bürgermeister, dem die Verwaltung der Gemeindeabgabe in erster Instanz obliegt.

Vgl §§ 50 Abs 1, 51, 70, 72 BAO. Zu Abs 5 vgl § 3 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die sachliche Zuständigkeit der Landes- und Gemeindebehörden wird im Abs. 1 mit der Besonderheit festgelegt, dass in den Angelegenheiten der Gemeindeabgaben als Berufungsbehörde nicht der Gemeindevorstand oder die Gemeindevertretung zuständig sein, sondern eine Sonderbehörde - als „Abgabenkommission“ bezeichnet - geschaffen werden soll. Hiefür ist maßgebend, dass die Berufungsentscheidung einer Behörde obliegen soll, die weniger den politischen Tagesfragen ausgesetzt ist als der Gemeindevorstand und die Gemeindevertretung. Dazu kommt, dass im Gemeindevorstand der Bürgermeister, der Behörde erster Instanz ist, als befangen anzusehen wäre, was in kleineren Gemeinden; in denen der Gemeindevorstand nur aus drei Mitgliedern besteht, zu beträchtlichen Schwierigkeiten führen würde. Andererseits soll die Gemeindevertretung in erster Linie für generelle und grundsätzliche Maßnahmen zuständig sein und nur ausnahmsweise Einzelfälle behandeln, wie dies bei Berufungsentscheidungen der Fall wäre. Die im Abs. 2 verlangte besondere Eignung kann sowohl fachlicher bzw. beruflicher als auch charakterlicher Art sein. Die Begründung für die im Abs. 3 vorgesehene Bestimmung, dass der Vorsitzende das Entscheidungsrecht hat, ergibt sich daraus, dass eine Beschlussunfähigkeit der Kommission möglichst vermieden werden soll. Zu erwähnen ist noch, dass ein Weisungsrecht anderer Gemeindeorgane gegenüber der Abgabenkommission nicht besteht, weil diesen Organen in den Angelegenheiten, welche die Abgabenkommission zu besorgen hat, keine Zuständigkeit zukommt und sie nicht als „oberste Organe“ im Sinne des Art. 20 Abs. 1 B.-VG. anzusehen sind. Aus Befangenheitsgründen sollen der Bürgermeister und Vizebürgermeister der Kommission nicht angehören dürfen. Der Abs. 5 ist dem § 3 AVG. 1950 nachgebildet. Die Haftung (Abs. 6) ist gemäß § 84 geltend zu machen. Den Behörden wird aber auch die Geltendmachung zivilrechtlicher Haftung zukommen. Der Abs. 7 stimmt mit § 6 Abs. 1 AVG. 1950 überein.

Die EB zu Abs 9 sind im Original irrtümlich zu § 14 angeführt worden:

Zu Abs. 9: Die Aufgaben der Abgabenvollstreckung sind zwar solche der Abgabenverwaltung. Sie sind aber nicht in diesem Gesetzentwurf, sondern in der Abgabenexekutionsordnung, BGBl. Nr. 104/1949, i.d.F. BGBl. Nr. 53/1963, geregelt. Nach § 2 Abs. 1 der Abgabenexekutionsordnung ist Vollstreckungsbehörde für die Landes- und Gemeindeabgaben die nach den besonderen Vorschriften mit der Vollstreckung betraute Behörde. Diese

Zuständigkeit soll durch den vorliegenden Abs. 9 bestimmt werden, damit in dieser Hinsicht jegliche Rechtsunsicherheit ausgeschlossen ist. In der Praxis wird allerdings auch die Abgabenvollstreckung in der Regel im Sinne des § 3 Abs. 2 der Abgabenausführungsordnung durch das Gericht durchgeführt werden. Soweit die Gemeinde die Abgabenvollstreckung nach Abs. 9 selbst durchführt, wird sie im übertragenen Wirkungsbereich tätig. Dazu wird auf das Erk. des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juni 1968, Zl. 1528/66, hingewiesen, in dem ausgesprochen wird, dass die Vollstreckung baupolizeilicher Bescheide nicht in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde fällt. Wenn auch das aus der Sache erfließende überwiegende Interesse der örtlichen Gemeinschaft zu bejahen sei, fehle es doch an der Eignung zur Besorgung durch die örtliche Gemeinschaft.

Judikatur:

VfGH 25.09.2000, B 1088/98 (ÖStZB 2001/78):

Mit dem Vorbringen, dass im angefochtenen Bescheid nur der Vorsitzende der Berufungskommission (und nicht auch die anderen Mitglieder) genannt ist, wird eine Verletzung im Recht auf den gesetzlichen Richter nicht dargetan.

VwGH 15.09.1999, 98/13/0153:

Ein Kollegialorgan, das nicht in der nach dem Gesetz vorgeschriebenen Besetzung entscheidet, ist als unzuständige Behörde iSd § 42 Abs 2 Z 2 VwGG anzusehen (Hinweis E 6.4.1995, 93/15/0061, VwSlg 6989 F/1995).

VwGH 17.04.2000, 95/17/0018: Durchführung des Ermittlungsverfahrens der Berufsbehörde durch den Bürgermeister als Vorstand des Gemeindeamtes ist rechtmäßig.

Zur Beschwerdebehauptung, das Ermittlungsverfahren sei rechtswidriger Weise von einer unzuständigen Behörde geführt worden, weil der Bürgermeister der mitbeteiligten Partei für den Gemeinderat eingeschritten sei, genügt ein Hinweis auf § 37 Abs. 1 der Oberösterreichischen Gemeindeordnung 1979, LGBl. Nr. 119 (...), wonach die Geschäfte der Gemeinde durch das Gemeindeamt besorgt werden, dessen Vorstand der Bürgermeister ist. Da die Gemeinde verpflichtet ist, behördliche Aufgaben durch das Gemeindeamt zu vollziehen (vgl. Neuhofer, Gemeinderecht², 168, mwH), und der Bürgermeister der mitbeteiligten Gemeinde nur in seiner Funktion als Vorstand des Gemeindeamtes eingeschritten und die behördlichen Zwischenerledigungen unterfertigt hat (den Beschwerdeführern wurde im Schreiben vom 20. April 1993 ausdrücklich mitgeteilt, dass der Gemeinderat mit der Angelegenheit befasst ist), bestehen gegen diese Vorgangsweise und die Zurechnung dieser Erledigungen als verfahrensleitende Anordnungen des Gemeinderates (der Abgabenbehörde zweiter Instanz) keinerlei Bedenken. Gleiches gilt für die behauptete Befangenheit des Bürgermeisters gemäß § 54 (gemeint wohl § 53) Abs. 1 lit. d OÖ LAO. Der Bürgermeister hat an der Beratung und Abstimmung des Gemeinderates über die Berufung nicht teilgenommen. Es lag eine Befangenheit daher nicht vor, weil dem Bürgermeister im Rechtsmittelverfahren infolge Nichtmitwirkung an der Willensbildung der Kollegialbehörde (Nichtteilnahme an der Beratung und Stimmenthaltung) keine unmittelbare Entscheidungsgewalt zugekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 754, zum vergleichbaren § 76 BAO, mwH). (Vgl auch VwGH 19.12.1995, 95/05/0226).

Anmerkungen:

1. Eine von Abs 1 abweichende Regelung enthält etwa § 6 Abs 4 und Abs 5 iVm § 8 Kriegsoferabgabegesetz. Auch die Bezirkshauptmannschaften können Abgabenbehörden sein, etwa bei der Einhebung des Bodenseefischereibeitrags gemäß § 17 Bodenseefischereigesetz; vgl weiters § 8 Abs 1 Fleischuntersuchungsgebührengesetz, § 11 Tiergesundheitsfondsgesetz.

2. Die Abgabenkommission ist ebenfalls eine Organ der Gemeinde (s Häusler/Martin/Müller, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 64). Vgl § 26 Abs 2 GG.

3. Entgegen den EB zu Abs 3 ist die Gemeindevertretung auch gegenüber der Abgabenkommission oberstes Organ und weisungsberechtigt (so Häusler/Martin/Müller, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 63).

4. Die Mitglieder der Abgabenkommission sind Organwalter. Regelungen betreffend die kollegiale Willensbildung (zB Anordnungen des Vorsitzenden, Befangenheit, Antragstellung, sonstige Fragen der Geschäftsordnung usw), aber auch Regelungen und Verwaltungsakte, mit denen der Verlust einer staatlichen Funktion normiert wird (VfSlg 8774/1980, vgl aber VfSlg 12331/1990, 12399/1990), haben nicht die Rechtsstellung der Organwalter, sondern deren staatlichen Funktion zum Gegenstand. Ihre subjektive Rechtssphäre als gewählte Mandatäre wird dadurch nicht berührt, weshalb diesbezügliche Beschwerden oder Individualanträge zurückgewiesen werden. Zur Rechtsstellung von Organwaltern in Kollegialbehörden vgl VfSlg 9638/1983, 11750/1988, 13235/1992 mwH; VwGH 16.11.1994, 92/01/0954, 17.05.1995, 93/01/0670).

5. Hinsichtlich § 13 Abs 5 ist zu bemerken, dass eine Legaldefinition der Begriffe „Wohnsitz“ bzw „gewöhnlicher Aufenthalt“ analog zu § 26 BAO im AbgVG nicht enthalten ist. Abs 5 AbgVG hatte § 3 AVG als Vorbild. Ebenso wenig kennt das AbgVG Sonderregelungen für den Sitz von Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen und Betriebsstätten (vgl aber §§ 27 bis 30 BAO). Folglich sind für das Abgabenverfahren – ebenso wie für das AVG – die zivil- und handelsrechtlichen Bestimmungen (s insbesondere § 66 Jurisdiktionsnorm) sowie Art 6 Abs 3 B-VG maßgebend.

6. Gemäß § 66 Abs 1 lit d GG ist der Bürgermeister zur Durchführung der durch Kollegialorgane der Gemeinde gefassten Beschlüsse und somit zur Erlassung von so genannten „Intimationsbescheiden“ zuständig (vgl Häusler/Martin/Müller, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 156 f). S auch § 25 AbgVG.

7. Abs 8 bestimmt eine abweichende Regelung zu § 50 Abs 1 Z 14, wonach die Gemeindevertretung die oberbehördlichen Befugnisse, und somit die Entscheidung von Zuständigkeitsstreiten, grundsätzlich wahrzunehmen hat (so Häusler/Martin/Müller, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 115 f; Neuhofer, Gemeinderecht, hält eine dem Abs 8 entsprechende Regelung wegen Verstoßes nach Art 118 Abs 4 B-VG für verfassungswidrig, da Zuständigkeitsstreite im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde fielen; idS auch die EB zur RV der OÖ LAO, abgedruckt in Neuhofer/Putschögl, O.Ö. Abgabenrecht, § 52, 162).

8. Vorstellungsbehörde in Angelegenheiten der Gemeindeabgaben ist gemäß § 92 Abs 2 GG iVm der Verordnung über die Ermächtigung der Bezirkshauptmannschaften zur Entscheidung über Vorstellungen, LGBl Nr 70/1985, die Landesregierung, während Aufsichtsbehörde etwa hinsichtlich der gemeindebehördlichen Abgabenverordnungen (§ 84 GG) sowie – unter

bestimmten Voraussetzungen - zur Aufhebung rechtskräftiger gemeindebehördlicher Bescheide (§ 85 GG) gemäß § 92 Abs 1 GG die jeweilige Bezirkshauptmannschaft ist. S aber auch die Sonderregelungen in § 126 Abs 2, 3 und 4 AbgVG (vgl auch Häusler/Martin/Müller, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 115 f).

9. Verwaltungsstraßbehörde in erster Instanz ist gemäß §§ 132 ff AbgVG die Bezirkshauptmannschaft.

§ 14

Befangenheit von Organen der Behörden

(1) Organe der Behörden haben sich der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen,

a) wenn es sich um ihre eigenen Abgabenangelegenheiten oder um jene eines ihrer Angehörigen (§ 11), ihres Mündels oder Pflegebefohlenen handelt;

b) wenn sie als Vertreter einer Partei (§ 15) noch bestellt sind oder innerhalb der letzten fünf Jahre bestellt waren;

c) wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;

d) im Rechtsmittelverfahren vor der Behörde zweiter Instanz überdies, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides mitgewirkt haben oder wenn einer der in lit. a genannten Personen dem Verfahren beigetreten ist.

(2) Bei Gefahr im Verzug hat, wenn die Vertretung durch ein anderes Organ nicht sogleich bewirkt werden kann, auch das befangene Organ die unaufschiebbaren Amtshandlungen selbst vorzunehmen.

Vgl § 28 GG, § 7 AVG, § 76 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Hiezu wird auf § 7 AVG. 1950 und § 24 GG. verwiesen. Die Befangenheit ist vom Behördenorgan selbst (von Amts wegen) wahrzunehmen. Ein Recht auf Ablehnung ist den Parteien nicht eingeräumt. Diese können jedoch eine Befangenheit als Verfahrensmangel geltend machen.

Anmerkungen:

1. Die Unterfertigung und Ausfertigung eines Intimationsbescheides gilt nicht als eine die Befangenheit auslösende Mitwirkung (VwGH 25.10.1996, 92/17/0104).

2. § 14 findet auch auf Sachverständige Anwendung (§ 75 AbgVG).

§ 15
Partei

(1) Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 4), im Berufungsverfahren auch jeder, der eine Berufung einbringt (§ 109 Abs. 4), einem Berufungsverfahren beigetreten ist (§ 116) oder, ohne Berufungswerber zu sein, einen Antrag auf Entscheidung der Behörde zweiter Instanz gemäß § 119 Abs. 1 gestellt hat.

(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner

a) im Verfahren über eine Zwangs- oder Ordnungsstrafe die Personen, gegen die eine solche Strafe verhängt wird;

b) im Verfahren über einen Kostenersatz die Personen, denen die Verpflichtung zum Kostenersatz auferlegt wird.

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund der abgabenrechtlichen Vorschriften die Tätigkeit einer Behörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Behörde auf sie bezieht.

Vgl § 78 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Für die Qualifikation als Abgabepflichtiger ist es unmaßgeblich, ob dieser nach dem Ergebnis des abgeschlossenen Verfahrens tatsächlich als Abgabenschuldner heranzuziehen ist oder nicht; denn „Abgabepflichtiger“ ist jeder, mit dem die Behörde im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Abgabepflicht in einem Abgabenverfahren in Verbindung tritt oder in Verbindung treten kann.

Abgabenschuldner ist, wer nach den einzelnen Abgabenvorschriften eine Geldleistung kraft Gesetzes oder Kraft behördlichen Leistungsgebotes schuldet.

EB zu Abs 1:

Blg 31/1983 23.LT:

Aufgrund der vorgesehenen Änderung des § 111 (nunmehr § 119) soll nun neben dem Berufungswerber auch jeder andere, dem gegenüber eine Berufungsvorentscheidung wirkt, zur Stellung eines Antrages auf Entscheidung der Behörde zweiter Instanz über die anhängige Berufung befugt sein, weshalb eine Erweiterung jenes Personenkreises, dem gemäß § 15 Abs. 1 im Berufungsverfahren Parteistellung zukommt, notwendig erscheint.

Judikatur:**VwGH 24.01.2000, 97/17/0183: Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft.**

Wie der VwGH in seinem E vom 27.2.1998, 96/06/0182, bereits ausgesprochen hat, wird durch die Bestimmung des § 13c WEG 1975 der Wohnungseigentümergeinschaft Rechtspersönlichkeit - allerdings final begrenzt auf die Verwaltung der Liegenschaft als solche - eingeräumt. Dieser Wohnungseigentümergeinschaft kommt nur hinsichtlich der Verwaltung der Liegenschaft als solcher Bedeutung zu, sie betrifft nicht Rechte der Miteigentümer hinsichtlich ihres Anteiles oder der Nutzung des Wohnungseigentumsobjektes sowie Individualrechte des Miteigentümers gegenüber Dritten. Die Wohnungseigentümergeinschaft ist daher nur teilrechtsfähig und dies wiederum nur eingeschränkt auf die Verwaltung der Liegenschaft. Im Übrigen ist sie Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit iSd dem § 81 BAO nachgebildeten § 61 Tir LAO 1984. Insofern bestehen gegen die Anwendung des § 61 Tir LAO 1984 daher keine Bedenken.

Anmerkungen:

1. Wer Abgabepflichtiger ist, bestimmt sich aus den materiellen Abgabenvorschriften. Dies können nicht nur natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften des Handelsrechts (zB OHG, KG, OEG; KEG) sein, sondern auch zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (zB GesBR). Vgl § 4 AbgVG.

2. Bloße wirtschaftliche Interessen (zB die tatsächliche Tragung der Abgaben eines anderen) begründen keine Parteistellung des wirtschaftlich Belasteten (Ritz, BAO-Kommentar², 159).

3. An die Parteistellung sind insbesondere folgende Rechte geknüpft:

- Recht auf Akteneinsicht (§ 23)
- Recht auf Parteigehör (§ 52 Abs 2)
- Berechtigung zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrags (§ 127)
- Berechtigung zur Stellung eines Wiedereinsatzantrags (§ 128)
- Berechtigung zur Stellung eines Devolutionsantrags (§ 129)

4. Im Unterschied zu § 79 BAO und § 9 AVG fehlen im AbgVG Regelungen zur Rechts- und Handlungsfähigkeit. Es gelten somit auch im Abgabenverfahren die Vorschriften des bürgerlichen Rechts analog.

§ 16¹⁾**Vertreter, Allgemeines**

(1) Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 87/1993

(2) Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht. Hierüber auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Behörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 19 Abs. 4 von Amts wegen zu veranlassen.

(3) Vor der Behörde kann eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden. Hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen.

(4) Die Behörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Familienmitglieder, Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und keine Zweifel über den Umfang der Vertretungsbefugnis bestehen.

(5) Die Bestellung eines Bevollmächtigten schließt nicht aus, dass sich die Behörde unmittelbar an den Vollmachtgeber selbst wendet oder dass der Vollmachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt.

(6) Die Vorschriften dieses Gesetzes über die Abgabepflichtigen sind auch auf deren gesetzliche Vertreter und Bevollmächtigte anzuwenden.

Vgl § 83 BAO, zu Abs 4 vgl auch § 10 Abs 4 AVG, zu Abs 6 vgl § 12 AVG und § 80 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Eine Verpflichtung zur Bestellung eines Bevollmächtigten besteht - abgesehen von den Fällen des § 42 Abs. 2 - im Abgabenverfahren nicht.

Bürgerrechtliche Vorschriften über die Bevollmächtigung finden sich insbesondere in den §§ 1002 ff. ABGB. und den §§ 48 ff. HGB. Ist ein inländischer Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so haben Zustellungen - mit Ausnahme von persönlichen Vorladungen - gemäß § 35 Abs. 3 (entspricht in etwa § 33 Abs 1 erster Satz) stets an diesen zu erfolgen. Mündlich kann sich die Behörde an die Partei unmittelbar wenden.

Stehen Angaben einer Partei mit denen ihres Bevollmächtigten im Widerspruch, so wird den Angaben der Partei der Vorzug zu geben sein. Abs. 6 wurde dem § 12 AVG. 1950 entnommen und soll vor allen Dingen an die Stelle des § 57 MAO treten.

Judikatur:

VwGH 09.02.1982, 81/14/0072 (VwSlg 5652 F/1982):

Aus § 83 Abs 4 BAO (entspricht § 16 Abs 4 AbgVG) lassen sich abgabenrechtliche VERPFLICHTUNGEN der als Vertreter zu VERMUTENDEN Familienmitglieder, Haushaltsangehörigen oder Angestellten eines Abgabepflichtigen, der voll handlungsfähige Einzelperson ist, nicht ableiten.

VwGH 27.06.1994, 94/10/0051: Organisationsnormen, die von Vertretung nach nach außen sprechen, sind maßgeblich für die Vertretung juristischer Personen.

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 29. Mai 1980, Slg. 10174/A, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Organe als zur Erhebung eines Rechtsmittels bzw. einer Beschwerde berechtigt anzusehen sind, wenn die ordnungsgemäß kundgemachten Organisationsnormen der juristischen Person von einer "Vertretung nach außen schlechthin" sprechen. Auf anderweitige, bloß die Willensbildung im Innenverhältnis behandelnde Normen ist in einem solchen Fall nicht zurückzugreifen. Binden die Organisationsnormen der juristischen Person das (Vertretungs-)Handeln der zur Vertretung berufenen Organe nach außen jedoch an die Mitwirkung anderer Organe, kann von einer Befugnis "zur Vertretung nach außen schlechthin" hingegen nicht gesprochen werden (vgl. die Erkenntnisse bzw. Beschlüsse vom 15. Dezember 1987, Slg. 12594/A, vom 12. Jänner 1988, Zl. 86/07/0277, und vom 16. November 1993, Zl. 91/07/0072). Die in der erstzitierten Rechtsprechung zum Ausdruck gebrachte Unbeachtlichkeit von im Gesetz und/oder in Satzungen enthaltenen, die Willensbildung im Innenverhältnis behandelnden Normen für die Berechtigung zur Beschwerdeerhebung findet nämlich ihre Begründung ausschließlich darin, dass die jeweils maßgebenden Organisationsnormen in Ansehung eines bestimmten Organs von einer Vertretung nach außen schlechthin sprechen.

VwGH 30.03.1995, 93/17/0181: Vertretungsregelungen auf Grund der auf Art 11 Abs 2 B-VG gestützten besonderen bundesgesetzlichen Vertretungsregelungen (WTBG, RAO, etc) sind im Abgabenverfahren anzuwenden.

Die Vertretungsbefugnis des XY-Verbandes ergibt sich ungeachtet der Regelung des § 16 Abs. 1 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes (AbgVG), LGBl. Nr. 23/1984, wonach sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen können, aus den Bestimmungen des § 71 Abs. 1 erster und zweiter Satz Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung (WTBO), BGBl. Nr. 125/1955, sowie des § 107a Abs. 3 Z. 6 Abgabenordnung vom 22. Mai 1931, Deutsches RGBl. I, S. 161 in der Fassung der Novelle vom 17. Dezember 1935, Deutsches RGBl. I, S. 1479. Gemäß § 71 Abs. 1 erster und zweiter Satz WTBO werden die Befugnisse der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Notare durch die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes nicht berührt. Gleiches gilt für die Befugnisse von Behörden und Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie im Rahmen ihres Aufgabenbereiches Hilfe oder Beistand in Steuersachen im Sinne der Abgabenordnung leisten, sowie der im § 107a Abs. 3 Z. 3 bis 9 der Abgabenordnung genannten Personen oder Stellen. Nach § 71 Abs. 2 erster Satz WTBO werden durch die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes die den Revisionsverbänden der Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften ... zugewiesenen Prüfungs- und Beratungsaufgaben ebenfalls nicht berührt. § 107a Abs. 1 und Abs. 3 Z. 6 der Abgabenordnung der verwiesenen (deutschen) Abgabenordnung lautet: "§ 107a (1) Personen, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ... bedürfen dazu der vorherigen allgemeinen Erlaubnis des Finanzamtes ... (3) Absatz 1 gilt nicht für ... 6. genossenschaftliche Prüfungsverbände und deren Spitzenverbände, genossenschaftliche Treuhand- und ähnliche genossenschaftliche Stellen, soweit sie im Rahmen ihres Aufgabenbereiches ihren Mitgliedern Hilfe in Steuersachen leisten;" Diese, den XY-Verband betreffenden verfahrensrechtlichen Regelungen, die sich insofern auf Art. 11 Abs. 2 B-VG stützen, sind vom Vorarlberger AbgVG unberührt geblieben, zumal es dem

Landesgesetzgeber nach der Verfassungsrechtslage vor der B-VG Novelle BGBl. Nr. 444/1974 verfassungsgesetzlich nicht erlaubt gewesen wäre, von einer bundesgesetzlichen, auf die Bedarfskompetenz des Art. 11 Abs. 2 B-VG gestützten Regelung abzuweichen (auf dem Boden dieser Auffassung offenbar auch W. Doralt, ÖStZ 1974, 121). Demnach durfte der XY-Verband in dem Abgabensachen betreffenden verwaltungsbehördlichen Verfahren zur Vertretung der Beschwerdeführerin vor den Gemeindeabgabenbehörden bevollmächtigt werden. (Vgl. zu Sbg VwGH 29.05.1995, 93/17/0318).

VwGH 24.11.1995, 92/17/0234: Bei gewillkürtem Vertreter sind Verfahrenshandlungen grundsätzlich diesem gegenüber zu setzen. Allgemeine Vollmacht umfasst Zustellvollmacht.

Gemäß § 60 Abs. 1 Stmk. AO können die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen. Die Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten ist gemäß § 60 Abs. 2 Stmk. AO nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Gemäß § 60 Abs. 5 Stmk. AO schließt die Bestellung eines Bevollmächtigten nicht aus, dass sich die Abgabenbehörde unmittelbar an den Vollmachtgeber selbst wendet oder dass der Vollmachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt (vgl. zur vergleichbaren Bestimmung der Tiroler Abgabenordnung das hg. Erkenntnis vom 7. März 1979, Zl. 1774/78). Diese Rechtslage bedeutet jedoch nicht, dass Verfahrenshandlungen im Abgabenverfahren der Partei gegenüber, die sich durch einen gewillkürten Vertreter vertreten lässt, zu setzen wären. Grundsätzlich bewirkt die Bestellung eines Vertreters, dass Verfahrenshandlungen diesem gegenüber zu setzen sind; der Behörde wird lediglich die Möglichkeit gegeben, sich allenfalls auch direkt an den Abgabepflichtigen zu wenden; dieser kann auch wirksam Erklärungen im Verfahren abgeben (vgl. auch die insoweit übereinstimmende Rechtslage nach § 83 Abs. 1, 2 und 5 BAO). Da eine allgemeine Vollmacht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch eine Zustellungsbevollmächtigung im Sinne des § 9 Abs. 1 des Zustellgesetzes umfasst, bedeutet die Bestellung eines Vertreters jedenfalls, dass Zustellungen im Verfahren an den Vertreter zu erfolgen haben (vgl. Walter-Mayer, Zustellrecht, Anm. 5 zu § 9, Ritz, Bundesabgabenordnung, Rz 16 zu § 83, und das hg. Erkenntnis vom 27. August 1990, 89/15/0139).

VwGH 22.03.1996, 95/17/0384: Fehlen einer schriftlichen Vollmacht gilt gemäß § 19 Abs 4 als Formgebrechen. Bei Zweifeln über die Bevollmächtigung ist ein Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Abgabenverfassungsgesetz, LGBl. für Vorarlberg Nr. 23/1984, können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht für persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Wird ein Anbringen nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne dass § 16 Abs. 4 Anwendung findet, dann gelten gemäß § 19 Abs. 4 leg. cit. für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 sinngemäß. Gemäß § 20 Abs. 1 leg. cit. berechtigen Formgebrechen von Eingaben die Behörde nicht zur Zurückweisung. Sie hat dem Einschreiter deren Behebung mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Wird das Formgebrechen rechtzeitig behoben, so gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht. Schreitet ein - wie im Beschwerdefall nicht zur berufsmäßigen Vertretung befugter - Vertreter ein, der nicht durch eine schriftliche

Vollmacht ausgewiesen ist, dann ist der Vollmachtsnachweis im Wege eines Mängelbehebungsverfahrens zu erbringen. Diese Bestimmungen des Abgabenverfahrensgesetzes dienen nicht dazu, eine nachträgliche Vollmachtserteilung einzuräumen, sondern ermöglichen lediglich, den Nachweis einer bereits erfolgten Bevollmächtigung (allenfalls durch nachträgliche Beurkundung) nachzureichen (vgl. das zur BAO ergangene Erkenntnis vom 3. März 1987, Zl. 87/14/0003). Bestehen konkrete Zweifel, ob der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt war, so hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen. In Betracht kommt dabei vor allem die diesbezügliche Einvernahme des Vertretenen. Solche Ermittlungen werden nicht nur bei Zweifeln über den Bestand der Bevollmächtigung an sich, sondern auch bei Zweifeln über den Umfang der Bevollmächtigung oder daran, dass die Bevollmächtigung von einer hiezu befugten Person bzw. einer diesbezüglich handlungsfähigen Person erfolgte, vorzunehmen sein (Ritz, BAO Kommentar, Rz. 12 zu § 83). Aus der Datierung einer vorgelegten VollmachtsURKUNDE kann aber nicht darauf geschlossen werden, dass erst mit der Datierung der Urkunde das Vollmachtsverhältnis entstanden wäre (vgl. hg. Erkenntnis vom 11. Mai 1992, Zl. 91/19/0123).

VwGH 08.05.1998, 97/19/1271: Inwieweit gilt Vollmacht für andere Verfahren?

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Vollmacht auch für andere Verfahren über bereits schwebende oder erst später anhängig werdende Rechtsangelegenheiten als erteilt anzusehen ist, ist es entscheidend, ob ein so enger Verfahrenszusammenhang besteht, daß von derselben Angelegenheit oder Rechtssache gesprochen werden kann. Ist dies nicht der Fall, dann kommt es darauf an, ob eine Parteierklärung vorliegt, die so gedeutet werden kann, daß auch das jeweilige weitere oder andere Verfahren von der Vertretungsbefugnis des für das Erstverfahren Bevollmächtigten erfaßt sein soll.

Anmerkungen:

1. Unter eigenberechtigten Personen werden grundsätzlich nur natürliche Personen verstanden (vgl. auch *Hauer/Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁵, 148). Eine dem § 57 Abs 1 Sbg LAO entsprechende ausdrückliche Bestimmung betreffend Vertretung durch juristische Personen sieht § 16 AbgVG nicht vor. Nach der oben zitierten Entscheidung des VwGH (30.03.1995, 93/17/0181) gelten jedoch Ausnahmen auf Grund der auf Art 11 Abs 2 B-VG gestützten besonderen Vertretungsregelungen in Bundesgesetzen (WTBG, RAO, etc). Demnach können auch Wirtschaftstreuhandgesellschaften in den Rechtsformen der OEG, KEG, GmbH, AG als Vertreter im Abgabenverfahren auftreten (§ 66 WTBG). Weitere Ausnahmen sind etwa in § 21e Rechtsanwaltsordnung für Rechtsanwaltspartnerschaften (OEG, KEG, GmbH) enthalten (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 171; *Walter/Thienel*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze I, 287).

2. Grundsätzlich ist die Vertretungsbefugnis schriftlich nachzuweisen. Abs 3 ermöglicht eine mündliche Vollmachtserteilung; darüber ist jedenfalls eine Niederschrift gemäß § 21 AbgVG aufzunehmen. Sonderregelungen betreffend die Vertretung durch Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare (Berufung auf die Vollmacht genügt) sind auch im Abgabenverfahren zu berücksichtigen. Bei Zweifeln über das tatsächliche Bestehen bzw über den Umfang einer Vollmacht hat die Behörde Ermittlungen durchzuführen. Bei formalen Vollmachtsmängeln ist mit einem Mängelbehebungsauftrag gemäß § 20 AbgVG vorzugehen.

3. Eine allgemeine Vollmacht umfasst nicht die Befugnis, die Rückzahlung eines Guthabens an den Bevollmächtigten sowie die Umbuchung oder Überrechnung auf ein nicht dem Abgabepflichtigen zuzurechnendes Abgabenkonto zu beantragen. Hiefür ist eine Spezialvollmacht (Geldvollmacht, § 1008 ABGB) nötig (Ritz, BAO-Kommentar², 174).

4. Der Fall des Absehens von einer ausdrücklichen Vollmacht bei Vertretung durch unter anderem amtsbekannte Familienmitglieder setzt voraus, dass der Vertretene überhaupt rechtswirksam eine Vollmacht erteilen kann. Diese Voraussetzung liegt bei Minderjährigen nicht vor (s. *Neuhofer/Putschögl*, O.Ö. Abgabenrecht, 176, mH auf VwGH 13.11.1985, 84/11/0065).

5. Aus § 16 Abs 6 folgt, dass die gesetzlichen und (gewillkürten) bevollmächtigten Vertreter dieselben Rechte und Pflichten treffen wie die durch sie Vertretenen (*Hauer/Leukauf*, *Verwaltungsverfahren*⁵, 161). Das Verschulden des Bevollmächtigten ist dem Verschulden der Partei selbst gleichzustellen (*Ringhofer*, *Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze*, 245). § 16 Abs 6 ist für die Haftungsinsanspruchnahme des Vertreters von besonderer Bedeutung (s § 6 Abs 4 und Abs 5).

§ 17

Gesetzlicher Vertreter, Beststellungsantrag

(1) Soll gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, oder gegen eine Person, deren Aufenthalt unbekannt ist, eine Amtshandlung vorgenommen werden, so kann die Behörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden beim zuständigen Bezirksgericht die Bestellung eines gesetzlichen Vertreters beantragen.

(2) Ist zweifelhaft, wer zur Vertretung eines Nachlasses befugt ist, oder wer beim Wegfall einer juristischen Person oder eines dieser ähnlichen Gebildes oder eines sonst verbleibenden Vermögens vertretungsbefugt ist, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

Vgl § 82 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 17 und 18:

Die gerichtliche Bestellung eines Vertreters wird nur dann notwendig sein, wenn ein Verfahren durchzuführen ist, an dem die Partei mitwirken soll (Auskunftserteilung, Erklärungen, Parteiengehör etc.). Handelt es sich jedoch nur um die Zustellung an eine Person unbekannten Aufenthaltes, so kann in Angelegenheiten von untergeordneter Bedeutung auch nach § 35 Abs. 6 (entspricht in etwa § 43 Abs 2) vorgegangen werden. Abs. 2 soll die Möglichkeit schaffen, das Abgabenverfahren mit einem verhandlungsberechtigten Vertreter

durchzuführen, und zwar unabhängig von etwa bestehenden zivilrechtlichen Unklarheiten. Vgl. auch § 10 AVG. 1950.

Gewerbsmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie nachhaltig oder zumindest mit gewisser Häufigkeit entgeltlich ausgeübt wird. Abweichend von der BAO (MAO) wird nur die gewerbsmäßige, nicht aber die geschäftsmäßige Parteienvertretung, wenn sie unentgeltlich besorgt wird, der Ablehnungspflicht unterworfen. Die Unentgeltlichkeit einer geschäftsmäßigen Parteienvertretung wird jedoch zur Ausnahme gehören.

Anmerkungen:

1. Zur Handlungsfähigkeit s Anmerkungen zu § 15 AbgVG.
2. Unbekannt ist der Aufenthalt, wenn er auch Personen nicht bekannt ist, bei denen eine Kenntnis darüber vorausgesetzt werden kann (nahe Angehörige) (Ritz, BAO-Kommentar², 169).
3. Betreffend Zustellungen an Personen, deren Abgabestelle unbekannt ist, s § 43 Abs 2 AbgVG und § 25 Abs 1 Zustellgesetz.

§ 18

Ablehnung von Bevollmächtigten

(1) Die Behörde hat solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, welche die Vertretung anderer gewerbsmäßig betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

(2) Das von einer abgelehnten Person in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist ohne abgabenrechtliche Wirkung.

Vgl § 84 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 17.

Anmerkungen:

Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach Berufsrecht. Befugt sind insbesondere Wirtschaftstreuhandler, Rechtsanwälte, Notare. Im Abgabenverfahren sind beispielsweise nicht zur Vertretung befugt:

- Patentanwälte
- Ziviltechniker
- Arbeiterkammer
- Gewerkschaften, Siedlervereinigungen, Grundeigentümer- oder Mietervereinigungen

- Versicherungsvertreter

Die Ablehnung hat an den Abgelehnten mittels Bescheid zu erfolgen. Vor Zustellung des Ablehnungsbescheides vom Vertreter vorgenommene Prozesshandlungen sind gültig (*Ritz*, BAO-Kommentar², 179 f).

1.3 3. Abschnitt: Verkehr der Behörden mit Parteien und sonstigen Personen

§ 19¹⁾ Anbringen

(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorbehalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 2 schriftlich einzureichen (Eingaben). Eingaben können auch, sofern bei der Behörde die erforderlichen Einrichtungen zur Verfügung stehen, in jeder technisch möglichen Weise, insbesondere telegrafisch, durch Fernschreiben oder im Wege automationsunterstützter Datenübertragung, erfolgen.

(2) Die Behörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art, ausgenommen Rechtsmittel nach dem 7. Abschnitt, entgegenzunehmen,

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenvorgangs zweckmäßig ist, oder

c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

(3) Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Behörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Behörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 2) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne dass § 16 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 sinngemäß.

(5) Anbringen, die nicht unter Abs. 1 fallen, können mündlich vorgebracht werden, soweit nicht die Wichtigkeit oder der Umfang des Anbringens Schriftlichkeit erfordert. In letzterem Fall ist Abs. 2 mit Ausnahme der lit. a und b sinngemäß anzuwenden.

Vgl § 13 AVG und § 85 BAO. Zu Abs 5 vgl § 86 BAO.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 19, 20 und 21:

Die Vorschriften, wann Parteianbringen schriftlich oder mündlich entgegenzunehmen und wie mündliche Anbringen zu behandeln sind, erscheinen nahezu über den Bedarf detailliert. Bei den §§ 13 und 14 AVG. 1950 verhält es sich jedoch ähnlich, sodass keine Änderungen gegenüber der MAO mit der Ausnahme vorgenommen wurden, dass gemäß § 19 Abs. 2 für Rechtsmittel keine mündliche Einbringung vorgesehen ist und dass § 21 Abs. 1 den die Anwendung vereinfachenden Wortlaut des § 14 Abs. 1 erster Satz AVG. 1950 erhalten hat. Ferner wurde in Anlehnung an die LAO von Salzburg der Wortlaut des § 21 Abs. 7 abweichend von der MAO gefasst. Der Normengehalt blieb praktisch derselbe. Zu Abs. 8 wird auf § 15 AVG. 1950 verwiesen.

EB zu Abs 1:

Blg 16/1991 25. LT:

Bisher konnten Schriftsätze nur persönlich, auf postalischem Weg oder mittels der im Gesetz angeführten Formen, nämlich telegrafisch oder durch Fernschreiben, eingebracht werden. Künftig sollen, sofern bei der Behörde die technischen Einrichtungen vorhanden sind, die Eingaben grundsätzlich mit allen zur Verfügung stehenden Kommunikationsmöglichkeiten zulässig sein. An neuen Formen stehen derzeit insbesondere Telefax und BTX zur Verfügung.

Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, alle technischen Neuerungen auch zum Einsatz zu bringen. Auch besteht keine Verpflichtung, die Geräte außerhalb der Amtsstunden empfangsbereit zu halten. Im Rahmen der Möglichkeiten wird die Behörde jedoch bemüht sein, als Serviceleistung neue Kommunikationsformen anzubieten. Die Bestimmung soll dem Bürger die Nutzung moderner Technologien ermöglichen. Hinsichtlich der Wahrung von Fristen nimmt sie ihm aber das Risiko allfälliger Störungen nicht ab. Ist die Eingabe am letzten Tag einer Frist aus welchen Gründen auch immer - wie z.B. Überlastung der Empfangsanlage - nicht möglich, so hat der Einschreiter - wie bisher - den Postweg zu wählen. Die organisatorische Vorsorge für solche Fälle ist vom Einschreiter zu treffen.

Judikatur:

VwGH 08.06.1984, 84/17/0068:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gilt eine Eingabe nur dann als eingebracht, wenn sie der Behörde wirklich behandelt worden, also ihr tatsächlich zugekommen ist. Diesbezüglich ist die Partei beweispflichtig (Hinweis E 21.1.1965, 1711/64 und E 20.1.1983, 82/16/0119).

VwGH 27.02.1992, 92/17/0034: Zur Beurteilung von Anbringen.

Grundsätzlich ist es bei antragsbedürftigen Verwaltungsakten unzulässig, entgegen dem erklärten Willen der Partei ihrem Begehren eine Deutung zu geben, die aus dem Wortlaut des Begehrens nicht unmittelbar erschlossen werden kann. Allerdings ist für die Beurteilung eines Anbringens nicht dessen allenfalls unrichtige Bezeichnung, sondern ihr

wesentlicher Inhalt, der sich aus dem gestellten Antrag erkennen lässt, und die Art des in diesem gestellten Begehrens maßgebend. Der Grundsatz der Beachtung des erklärten Willens der Partei kann nur im Fall eines eindeutig deklarierten Parteiwillens zum Tragen kommen, also dann, wenn sich aus Rechtsmittelerklärung und -antrag unmissverständlich das Begehren der Partei nach einer Berufungsentscheidung durch die im Instanzenzug übergeordnete Behörde ergibt (vgl. hierzu die bei *Hauer/Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁴, Seite 166, wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

VwGH 17.09.1996, 96/14/0042: Bei Anbringen per Telefax gehen Netzstörungen zu Lasten des Absenders.

Wird ein Anbringen mit einem geeignetes Telefaxgerät an die Behörde abgesandt, so kann dessen erfolgreiche Übertragung durch einen Defekt in der Sendeanlage, durch eine Störung im Übermittlungsnetz oder durch Umstände in der Empfangsanlage verhindert werden. Da die Verwendung des Telekopierers durch das Gesetz (im materiellen Sinn) vorgesehen ist, gilt eine Eingabe auch dann als eingebracht, wenn die Behörde durch die Bekanntgabe einer Telefax-Nummer auf die Möglichkeit der Einbringung auf diesem Wege hingewiesen hat, das Ausdrucken der gesendeten Information am Empfangsgerät aber ausschließlich durch einen Defekt in ihrer Empfangsanlage (z.B. Papierstau) unterblieben ist. Störungen im Netz und Umstände im Sendegerät, die zu einem Fehler in der Datenübertragung führen, gehen hingegen zu Lasten des Absenders. Wie bei Briefsendungen die Beförderung auf Gefahr des Absenders erfolgt (vgl. das hg Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0276, 0277) und es darauf ankommt, ob ein Schriftstück tatsächlich bei der Behörde einlangt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. November 1989, 88/14/0223), sind nämlich auch unter Verwendung von Telefaxgeräten übermittelte Anbringen erst dann eingebracht, wenn die Daten in zur vollständigen Wiedergabe geeigneten Form bei der Behörde einlangen.

VwGH 20.02.1998, 96/15/0127: Zur Beurteilung von Anbringen.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. März 1994, 93/13/0213). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1996, 94/16/0158). Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juni 1992, 92/13/0127). Im Falle einer Berufung ist entscheidend, ob aus ihrem Inhalt hervorgeht, wogegen sie sich richtet (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 250 Tz 5).

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zu § 86a BAO enthält das AbgVG keine besonderen Einschränkungen bezüglich der Einbringung von Eingaben in telegrafischer oder fernschriftlicher Form oder im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung.

2. Eine dem § 13 Abs 5 AVG nachgebildete Vorschrift, wonach die in technischer Form eingebrachten Eingaben erst mit Wiederbeginn der Amtsstunden als bei der Behörde eingelangt gelten (zur Judikaturdivergenz s VwGH 05.08.99, 99/03/0311, VfGH 26.06.2000, B 460/00), fehlt im AbgVG. Es ist davon auszugehen, dass für solche Eingaben – auch wenn diese außerhalb der Amtsstunden bei der Behörde einlangen – stets der tatsächliche Zeitpunkt ihres Einlangens maßgeblich ist. Allerdings ist auch im Abgabenverfahren zu

bedenken, dass der Zeitpunkt des Einlangens (zB § 129 AbgVG) vom Zeitpunkt des Einbringens (zB § 109 AbgVG) zu unterscheiden ist. Vgl zur Fristberechnung bei automationsunterstützten Eingaben die Rsp zu § 46 Abs 4 AbgVG.

3. Aus Abs 1 („sofern bei der Behörde die erforderlichen Einrichtungen zur Verfügung stehen“) kann abgeleitet werden, dass die Behörde nicht verpflichtet ist, die (alle) technischen Einrichtungen auch außerhalb der Amtsstunden betriebsbereit zu halten (vgl auch EB).

4. Da bei einer automationsunterstützten Eingabe dem Einschreiter nicht das Risiko allfälliger Störungen des Netzes oder beim Sendegerät abgenommen wird, empfiehlt es sich für den Einschreiter, bei Eingaben am letzten Tag der Frist die postalische Aufgabe zu wählen.

5. Anbringen zur Geltendmachung von Rechten können, bevor über sie rechtskräftig entschieden ist, grundsätzlich zurückgenommen werden (vgl. aber § 115 AbgVG).

§ 20¹⁾

Formgebrechen, Fehlen der Unterschrift

(1) Formgebrechen von Eingaben berechtigen die Behörde nicht zur Zurückweisung. Sie hat dem Einschreiter deren Behebung mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Wird das Formgebrechen rechtzeitig behoben, so gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(2) Fehlt bei Eingaben die Unterschrift, kann die Behörde, wenn sie Zweifel darüber hat, ob die Eingabe von der darin genannten Person stammt, dieser unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 auftragen, eine unterschriebene Bestätigung nachzureichen.

Vgl § 85 Abs 2 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 19.

Blg 16/1991 25. LT:

Der bisherige § 20 regelte das Vorgehen bei Formgebrechen, wozu auch das Fehlen der Unterschrift auf einer schriftlichen Eingabe zählte. In der nun vorgeschlagenen Regelung wird das Fehlen der Unterschrift nicht mehr als Formgebrechen angesehen.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991

Die Gliederung des § 20 in zwei Absätze ist aus Gründen der Übersichtlichkeit geboten.

Der Abs. 1 behandelt nur die Formgebrechen. Der Abs. 2 regelt die Möglichkeiten der Behörde, wenn auf einer Eingabe die Unterschrift fehlt. Die Behörde ist beim Fehlen der Unterschrift nicht verpflichtet, in jedem Fall die Vorlage einer Bestätigung zu verlangen. Nur wenn Zweifel darüber bestehen, ob die Eingabe tatsächlich der darin genannten Person zuzurechnen ist, hat die Behörde dieser Person aufzutragen, eine entsprechende Bestätigung vorzulegen. Die Behörde wird sich dabei nicht zuletzt auch von verwaltungsökonomischen Überlegungen leiten lassen. Bei Eingaben mittels Telefax wird eine Bestätigung dann nicht erforderlich sein, wenn die Unterschrift des Einschreiters mitkopiert wurde.

Judikatur:

VwGH 20.12.1967, 657/67:

Die "Verständigung" dass ein Anbringen (hier der Antrag auf die Rückerstattung einer Kanaleinmündungsgebühr) wegen fruchtlosen Ablaufes der Frist zur Mängelbehebung "unberücksichtigt" bleibe, ist kein Bescheid. Eine solche Verständigung stellt weder eine Erledigung in der Sache noch die Zurückweisung des Anbringens dar. (...) Die Zurückweisung eines Anbringens wegen fruchtlosen Ablaufes der Frist zur Mängelbehebung entspricht nur dann dem Gesetz, wenn ein zureichender Grund für die Erteilung des Verbesserungsauftrages gegeben war (Hinweis: Im Beschwerdefall war der Verbesserungsauftrag aus Gründen des materiellen Rechtes überflüssig).

Anmerkungen:

1. Die im § 13 AVG erfolgte Ausweitung des Mängelbegriffs auf inhaltliche Mängel (Mängel, die sich auf die inhaltliche Beurteilung des Anbringens auswirken) wurde bislang im AbgVG nicht generell nachvollzogen. Nach wie vor sind – mit Ausnahme von Mängeln einer Berufung (§ 111 iVm § 118) nur Formgebrechen (Mängel, die aus der Nichterfüllung von Formvorschriften resultieren) verbesserungsfähig.

2. Formgebrechen sind etwa: unleserliche Schrift, Nichtverwendung vorgeschriebener amtlicher Drucksorten, Formulierung des Anbringens in einer Fremdsprache (s Ritz, BAO-Kommentar², 184; Ringhofer, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, 249).

3. Inhaltliche Mängel sind etwa: Fehlen eines begründeten Berufungsantrags (vgl diesbezüglich jedoch § 118).

4. Die Frist kann gemäß § 47 Abs 2 AbgVG verlängert werden.

§ 21¹⁾ Niederschriften

(1) Mündliche Anbringen sind erforderlichenfalls ihrem wesentlichen Inhalt nach in einer Niederschrift festzuhalten.

(2) Niederschriften sind ferner über die Einvernahme von Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen sowie über die Durchführung eines Augenscheines aufzunehmen.

(3) Niederschriften sind derart abzufassen, dass bei Weglassen alles nicht zur Sache Gehörigen der Verlauf und Inhalt der Amtshandlung richtig und verständlich wiedergegeben wird. Außerdem hat jede von einer Behörde aufgenommene Niederschrift zu enthalten:

a) Ort, Zeit und Gegenstand der Amtshandlung und, wenn schon frühere, darauf bezügliche Amtshandlungen vorliegen, erforderlichenfalls eine kurze Darstellung des Standes der Sache;

b) die Benennung der Behörde und die Namen des Leiters der Amtshandlung und der sonst mitwirkenden amtlichen Organe, der anwesenden Parteien und ihrer Vertreter sowie der etwa vernommenen Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen;

c) die eigenhändige Unterschrift des Organes, das die Amtshandlung leitet.

(4) Jede Niederschrift ist den vernommenen oder sonst beigezogenen Personen vorzulegen und von ihnen durch Beisetzung ihrer eigenhändigen Unterschrift zu bestätigen. Kann eine Person nicht oder nur mittels Handzeichen unterfertigen, hat sie die Unterfertigung verweigert oder sich vor Abschluss der Niederschrift oder des ihre Aussage enthaltenden Teiles der Niederschrift entfernt, so ist unter Angabe des Grundes, aus dem die Unterfertigung nicht erfolgte, die Richtigkeit der schriftlichen Wiedergabe von dem die Amtshandlung leitenden Organ ausdrücklich zu bestätigen.

(5) In der Niederschrift darf nichts Erhebliches ausgelöscht, hinzugefügt oder verändert werden. Durchstrichene Stellen müssen noch lesbar bleiben. Erhebliche Zusätze oder Einwendungen des Vernommenen wegen behaupteter Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Niederschrift sind in einem Nachtrag aufzunehmen und abgesondert zu bestätigen.

(6) Die Niederschrift kann auch in Kurzschrift abgefasst oder mittels Schallträger aufgenommen werden, wenn kein Einwand dagegen von der vernommenen Person oder den Parteien erhoben wird. Solche Niederschriften sind nachträglich in Vollschrift zu übertragen. Bei einer Niederschrift, die mittels Schallträger aufgenommen wurde, können die vernommene Person oder die Parteien spätestens bei Beendigung der betreffenden Amtshandlung die Zustellung einer Abschrift der Vollschrift beantragen. Innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung können diese dagegen Einwendungen wegen behaupteter Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Übertragung erheben. Die Schallträgeraufnahme darf frühestens einen Monat nach der Übertragung bzw. nach Ablauf der Einspruchsfrist gelöscht werden.

(7) Über Verlangen ist den Parteien, in den Fällen des Abs. 2 auch der vernommenen Person, eine Ausfertigung der Niederschrift auszufolgen.

(8) Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert eine gemäß Abs. 3 bis 6 aufgenommene Niederschrift über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung Beweis.

Vgl § 87 BAO. Zu Abs 8 vgl § 88 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 19.

EB zu Abs 6:

Blg 16/1991 25. LT:

Der Einsatz von Schallträgern für die Abfassung von Niederschriften ist in Verfahren nach dem Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz und der Bundesabgabenordnung bereits möglich und wird auch vielfach angewandt. Sowohl die vernommene Person als auch die Parteien haben das Recht, die Zustellung einer Abschrift der Vollschrift zu beantragen. Gegen diese Abschrift können sie binnen zwei Wochen ab Zustellung Einwendungen wegen behaupteter Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Übertragung erheben. Dieses Recht steht ihnen jedoch bei Niederschriften, die ihnen im Rahmen des Abs. 7 zugestellt wurden, nicht zu. Um die besprochene Tonbandkassette wieder verwenden zu können, ist es erforderlich, dass diese nach einer gewissen Zeit gelöscht werden darf. Dies ist erlaubt, wenn ein Monat entweder seit der Übertragung oder - sofern die Zustellung einer Abschrift der Vollschrift beantragt wurde - seit dem Ablauf der Einspruchsfrist verstrichen ist.

Anmerkungen:

Niederschriften sind unter Einhaltung der obigen gesetzlichen Erfordernisse öffentliche Urkunden iSd § 68 AbgVG. § 292 ZPO ist deshalb maßgeblich. Nicht diesen Erfordernissen entsprechenden Niederschriften sind „normale“ Beweismittel iSd § 67 AbgVG und unterliegen der freien Beweiswürdigung.

§ 22

Aktenvermerke

(1) Amtliche Wahrnehmungen und Mitteilungen, die der Behörde telefonisch zugehen, ferner mündliche Belehrungen, Aufforderungen und Anordnungen, über die keine schriftliche Ausfertigung erlassen wird, schließlich Umstände, die nur für den inneren Dienst der Behörde in Betracht kommen, sind, wenn nichts anderes bestimmt und kein Anlass zur Aufnahme einer Niederschrift gegeben ist, erforderlichenfalls in einem Aktenvermerk kurz festzuhalten.

(2) Der Inhalt des Aktenvermerkes ist vom Amtsorgan durch Beisetzung von Datum und Unterschrift zu bestätigen.

Vgl § 89 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmung ist dem § 16 AVG. 1950 wörtlich nachgebildet.

Anmerkungen:

1. Aktenvermerke sind ebenfalls Beweismittel, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen sind (aA Ringhofer, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, 266). Wird der Inhalt des Aktenvermerks bestritten, so ist der betreffende Organwalter als Zeuge zu vernehmen. Die Beweiskraft des Aktenvermerks ist umso geringer, als er den für ihn geltenden Formvorschriften nicht entspricht, zB wenn das Datum fehlt oder wenn statt der Unterschrift nur ein Handzeichen angebracht ist (Ritz, BAO-Kommentar², 193).

2. Vgl auch § 28 Abs 2 und § 50 AbgVG.

§ 23 Akteneinsicht

(1) Die Behörde hat den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

(2) Anstelle der Abschriftnahme kann die Behörde den Parteien auf deren Antrag und Kosten Fotokopien oder in einem ähnlichen Verfahren hergestellte Gleichschriften von Akten oder Aktenteilen ausfolgen.

(3) Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte u. dgl.), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

(4) Gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Vgl § 90 BAO. Zu Abs 2 vgl § 17 Abs 1 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Unter den genannten Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Akteneinsicht in jeder Lage des Verfahrens und nicht nur im Rechtsmittelverfahren. Die Partei muss aber ihr Interesse nachweisen, wofür z.B. der Nachweis der objektiven Voraussetzungen für die Einbringung einer Berufung oder eines Wiedereinsetzungsantrages, einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde u.ä. genügend wird. Die Ausschließung der im Abs. 2 genannten Schriftstücke ist eine unbedingte und nicht dem Ermessen der Behörde anheim gestellt. Betriebs-, Kunst oder Geschäftsgeheimnisse und die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht dürfen durch die Gewährung der Akteneinsicht nicht gefährdet werden. Die bescheidmäßig auszusprechende Verweigerung der Akteneinsicht ist eine verfahrensleitende Verfügung, die ungerechtfertigte Verweigerung der Akteneinsicht begründet einen Verfahrensmangel, der aber erst mittels Berufung gegen die Verfahrensergehende Enderledigung bekämpft werden kann. Ist eine abschließende Enderledigung nicht zu erwarten (Verweigerung nach Abschluss des Verfahrens oder Ablehnung des Antrags eines Dritten), ist schon dieser ablehnende Bescheid anfechtbar. Vgl. auch § 17 AVG. 1950. Das Fehlen des Abs. 3 des § 17 AVG. 1950 hat in den Besonderheiten des Abgabenverfahrens seine Begründung.

In der BAO (MAO) ist eine dem Abs. 2 analoge Bestimmung nicht enthalten. Die Bestimmung des Abs. 2 kommt einem immer häufiger erhobenen Wunsch der Parteien im Verkehr mit den Behörden entgegen. Sie hat allerdings nur Bedeutung für jene Behörden, die über eine Einrichtung zur Herstellung von Ablichtungen verfügen.

Anmerkungen:

1. Das AbgVG enthält keine dem § 90a BAO entsprechende Bestimmung, wonach Akteneinsicht auch in automationsunterstützter Form gestattet werden kann.

2. Kosten iSd Abs 2 sind Nebenansprüche gemäß § 2 Abs 2 lit c AbgVG. Die Überwälzung von Fotokopiekosten ist in § 90 BAO nicht vorgesehen. § 23 Abs 2 AbgVG ist eine Sondernorm zu § 130 AbgVG. Nach § 78a AVG sowie § 1 iVm TP 5 der Anlage zur Verwaltungsabgabenverordnung sind die Anfertigung von Aktenkopien von den Bundes-, Landes- und Gemeindeverwaltungsabgaben befreit.

§ 24

Vorladungen

(1) Die Behörde ist berechtigt, Personen, die in ihrem Amtsbereich ihren Aufenthalt (Sitz) haben und deren Erscheinen nötig ist, vorzuladen.

(2) In der Vorladung ist außer Ort und Zeit der Amtshandlung auch anzugeben, was den Gegenstand der Amtshandlung bildet, in welcher Eigenschaft der Vorgeladene vor der Behörde erscheinen soll (Abgabepflichtiger, Zeuge, Sachverständiger usw.), und welche Behelfe und Beweismittel mitzubringen sind. In der Vorladung ist ferner bekannt zu geben, ob der Vorgeladene persönlich zu erscheinen hat oder ob die Entsendung eines Vertreters genügt und welche Folgen an ein Ausbleiben geknüpft sind. In der Vorladung von Zeugen ist weiters auf die gesetzlichen Bestimmungen über Zeugengebühren (§ 73) hinzuweisen. Dies gilt sinngemäß für die Vorladung von Auskunftspersonen, die gemäß § 62 Abs. 4 Anspruch auf Zeugengebühren haben.

(3) Wer nicht durch Krankheit, Gebrechlichkeit oder sonstige begründete Hindernisse vom Erscheinen abgehalten ist, hat die Verpflichtung, der Vorladung Folge zu leisten und kann zur Erfüllung dieser Pflicht durch Zwangsstrafen (§ 48) verhalten werden. Die Verhängung dieser Zwangsstrafen ist nur zulässig, wenn sie in der Vorladung angedroht und die Vorladung zu eigenen Händen zugestellt war.

(4) Gegen die Vorladung ist ein Rechtsmittel nicht zulässig.

Vgl § 91 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmung entspricht dem § 19 AVG. 1950. Das Recht der Vorladung ist aus verfassungsrechtlichen Gründen auf den Geltungsbereich des Gesetzes abgestellt. Eine zwangsweise Vorführung ist abweichend vom AVG. 1950 nicht vorgesehen. Gemäß § 35 Abs. 3 (nunmehr § 33 Abs 5) können Vorladungen, obwohl ein Zustellungsvertreter bei der Behörde ausgewiesen ist, unmittelbar an den Vertretenen ergehen.

EB zu Abs 2:

Blg 31/1983 23.LT:

Die vorgesehene Ergänzung (vorletzter und letzter Satz) verpflichtet die Behörden, Zeugen und bestimmte Auskunftspersonen bereits anlässlich ihrer Vorladung über die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die ihnen zustehenden Ansprüche auf Zeugengebühren zu informieren.

Anmerkungen:

1. Nach § 48 AbgVG kann als Zwangsmittel bei Nichterscheinen eine Zwangsstrafe verhängt werden.

2. Als Folge des Rechtsmittelausschlusses gemäß § 24 Abs 4 AbgVG sind (auch von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene) Ladungsbescheide mit Beschwerde beim VwGH bzw VfGH anfechtbar. Ist die Ladung bereits erfolgt, so weist der VwGH die gegen den Ladungsbescheid gerichtete Beschwerde

mangels Rechtsverletzungsmöglichkeit zurück (Ritz, BAO-Kommentar², 200; Neuhofer/Putschögl, O.Ö. Abgabenrecht, 186, jeweils mHa die Rsp).

§ 25¹⁾

Form der schriftlichen Ausfertigungen

(1) Alle schriftlichen Ausfertigungen der Behörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

(2) Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung.

Vgl § 96 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Dazu ist auf § 18 Abs. 4 AVG. 1950 zu verwiesen. Der abweichend von § 18 AVG. 1950 und von der BAO beigefügte Abs. 2 ist notwendig für den Fall, dass Behörden automatische Anlagen für ihre Vorschriften verwenden. Das unbedingte Erfordernis der Schriftlichkeit umfasst auch die handschriftliche Fertigung von Erledigungen, sodass die mit der Automation verbundene Verwaltungsvereinfachung ohne die Bestimmung des Abs. 2 vereitelt würde. Die Ausnahme des Abs. 2 (vgl hiezu Blg 51/1998 25.LT) für im Lochkartenverfahren hergestellte Ausfertigungen ist dem § 96 BAO in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 134/1969 nachgebildet.

Blg 51/1998 25.LT:

Der Ausdruck „im Lochkartenverfahren oder in einem ähnlichen Verfahren“ soll entsprechend dem Stand der Technik durch den moderneren Ausdruck „mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung“ ersetzt werden.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 84/1998

Judikatur:**VwGH 03.10.1996, 96/06/0111: Zur Zurechnung der Bescheide von Kollegialbehörden. Die Fertigungsklausel ist bei Intimationsbescheiden nicht allein ausschlaggebend.**

Hinsichtlich der Frage der Zurechnung einer Erledigung zu einer Behörde (aus der als weitere Folge sich auch der Bescheidcharakter der Erledigung unter Umständen erst ergibt) ist ausschlaggebend, dass nach objektiven Gesichtspunkten erkennbar ist, welche Behörde mit der Erledigung eine normative Entscheidung treffen wollte (vgl für den Fall eines Bescheides mit der Fertigungsklausel "im Auftrag" ohne Nennung einer Behörde in der Fertigungsklausel, aber der allfälligen Erkennbarkeit der bescheiderlassenden Behörde das E 18.6.1991, 90/05/0198, 0199, 0200 und 0202; oder zu den Umständen, die eine Zurechnung nach objektiven Gesichtspunkten ermöglichen können, das E 14.6.1993, 92/10/0448). Wenngleich für die Frage der Zurechnung in vielen Fällen die Fertigungsklausel von ausschlaggebender Bedeutung ist, ist darauf hinzuweisen, dass dies in jenen Fällen gilt, in der im Falle der Übertragung der Approbationsbefugnis aus der Fertigung des ermächtigten Organwalters "für" eine bestimmte Behörde (zB den Landeshauptmann oder die Landesregierung) eine Zuordnung zu einer Behörde möglich wird (hier liegt jedoch keine Fertigung "für" eine bestimmte Behörde durch einen ermächtigten Organwalter vor, sondern hat vielmehr ein Bürgermeister, der selbst Behördenstellung inne hat, aber auch gleichzeitig dem Kollegialorgan Gemeinderat vorsteht - vgl § 52 Abs 1 Stmk GdO 1967 - einen Bescheid unterzeichnet, in dem darauf hingewiesen wird, dass "der Gemeinderat" erwogen habe). Während bei Erlassung von Bescheiden durch den Hilfsapparat "Amt der Landesregierung" letztlich die Fertigungsklausel "für den Landeshauptmann" oder "für die Landesregierung" ausschlaggebend sein muss, versagt dieses Kriterium dann, wenn eine Erledigung keine derartige Fertigungsklausel ("Für ...") trägt. Vor allem aber ist bei der Erlassung von Bescheiden durch Kollegialorgane, deren Bescheide regelmäßig nicht durch das Kollegium selbst ausgefertigt werden, zu beachten, dass die bloße Beisetzung der Funktionsbezeichnung des Ausfertigenden noch nicht zur Annahme berechtigt, dass dieser den Bescheid als monokratisches Organ im eigenen Namen erlassen wollte, auch wenn er in dieser Funktion im Übrigen (sachlich oder funktionell in anderen Angelegenheiten) behördliche Aufgaben wahrzunehmen hat. In diesem Zusammenhang ist bei Bescheiden von Gemeindeorganen dann eine Zurechnung zu dem den Bescheid fertigenden Bürgermeister vorzunehmen, wenn dem Bescheid jeglicher Hinweis fehlt, dass er auf einem Beschluss des Gemeinderates beruht (vgl *WALTER/STEINER*, Gemeindeorgane, in *FRÖHLER/OBERNDORFER*, Handbuch des Gemeinderechts, 3/7, 29, mit Hinweis auf das E 16.9.1968, 851/68, VwSlg 7399 A/1968 und das E 12.10.1995, 94/06/0075). Wenn der Bürgermeister (wie dies nach der Stmk GdO 1967, der Fall ist) zur Durchführung der Beschlüsse des Gemeinderates berufen ist und die Stmk GdO 1967 auch keine ausdrückliche Bestimmung für die Ausfertigung von Beschlüssen des Gemeinderates in individuellen behördlichen Angelegenheiten (bei der Erlassung von Bescheiden) enthält, kann davon ausgegangen werden, dass der Bürgermeister zur Ausfertigung der Bescheide des Gemeinderates berufen ist (vgl § 45 Abs 2 lit a Stmk GdO 1967 iVm § 52 Abs 1 Stmk GdO 1967 und das E 11.3.1983, 82/17/0068, zur Abgabenberufungskommission nach der Wr LAO, in dem aus den dem Vorsitzenden zustehenden Leitungsbefugnissen auch die Befugnis zur Ausfertigung der Bescheide der Abgabenberufungskommission iSd § 70 Wr LAO, der insofern § 18 Abs 4 AVG entspricht, ableitete).

VwGH 25.10.1996, 92/17/0104: Der Vorsitzende der Kollegialbehörde gilt grundsätzlich als „Genehmigender“ (vgl auch VwGH 22.04.1993, 92/09/0315). Die Ausfertigung von Intimationsbescheiden gilt nicht als eine die Befangenheit auslösende Mitwirkung an der Entscheidung.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag in diesem Zusammenhang in dem - im Übrigen von den Beschwerdeführern nicht relevierten - Umstand, dass der Bescheid des Gemeinderates vom Bürgermeister unterfertigt wurde, keine Rechtswidrigkeit dieses bzw. des angefochtenen Vorstellungsbescheides zu erkennen. Zwar müssen gemäß § 73 Abs. 1 erster Satz Oö LAO alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. Nach dieser Bestimmung hätte, wenn nicht gesetzlich anderes geregelt wäre, der Vorsitzende des beschlussfassenden Kollegialorganes als "Genehmigender" zu gelten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. März 1983, Zl. 82/17/0068, Slg. N.F. Nr. 5767/F). Allerdings vertritt der Bürgermeister gemäß § 58 Abs. 1 der (im Beschwerdefall anzuwendenden) Oberösterreichischen Gemeindeordnung 1979, LGBl. Nr. 119 (im Folgenden: Oö GdO 1979), die Gemeinde nach außen und obliegt ihm gemäß § 58 Abs. 2 Z. 3 leg. cit. im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde ferner die Durchführung der von den Kollegialorganen gefassten Beschlüsse (§ 59). Gemäß § 59 Abs. 1 leg. cit. hat der Bürgermeister die von den Kollegialorganen gesetzmäßig gefassten Beschlüsse durchzuführen. Aus diesen Bestimmungen der Oö GdO 1979 folgt, dass Beschlüsse des Gemeinderates, die wie hier z.B. Abgabenberufungsbescheide zum Gegenstand haben, (auch) im Wege der Ausfertigung der entsprechenden Bescheide durch den Bürgermeister "durchgeführt" werden dürfen. Der Bürgermeister ist bei Erlassung derartiger Bescheide nicht (willensbildendes) Organ der Behörde zweiter Instanz (vgl. den hg. Beschluss vom 14. August 1991, Zl. 91/17/0036). Dass es sich im vorliegenden Fall um einen vom Bürgermeister ausgefertigten Bescheidinhalt des Gemeinderates handelt, ergibt sich aus der eindeutigen sprachlichen Fassung der Erledigung, durch die wiederholt zum Ausdruck kommt, dass der Gemeinderat als Abgabenbehörde zweiter Instanz diese Berufsentscheidung getroffen habe. Daraus im Zusammenhang mit der gesetzlichen Bestimmung des § 59 Abs. 1 Oö GdO 1979 ist klar ersichtlich, dass es sich um die Durchführung des Beschlusses eines Kollegialorgans der Gemeinde im Sinne der §§ 58 Abs. 1 Z. 3 und 59 Abs. 1 Oö GdO 1979 und nicht um eine Entscheidung des Bürgermeisters selbst handelt (vgl. auch dazu den zuletzt zitierten hg. Beschluss). Die Unterfertigung dieses Berufsbescheides durch den Bürgermeister begründet auch keine Rechtsverletzung wegen Befangenheit des Bürgermeisters im Sinne des § 53 Abs. 1 lit. d Oö LAO, weil diese nach der Beschlussfassung über die Berufung vorgenommene Handlung nicht als Mitwirkung am Berufungsverfahren im Sinne dieser Verfahrensbestimmung angesehen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Juni 1981, Zl. 06/0684/80, in dem nicht in ZfVB 1982/5/1574 veröffentlichten Teil, zum vergleichbaren § 7 Abs. 1 Z. 5 AVG).

VwGH 21.06.2000, 98/08/0351: Gesetzliche Ermächtigung für Intimationsbescheide. Der Vorsitzende einer Kollegialbehörde ist nicht aufgrund des „Wesens kollegialer Beschlussfassung“ zur Genehmigung zuständig.

Entgegen dem Anschein, der vor allem aus den Erkenntnissen vom 7. Juli 1992, Zl. 92/08/0018 und Zl. 91/08/0065, entstanden sein mag, vertritt der Senat nämlich einerseits nicht die Auffassung, die Zulässigkeit eines Intimationsbescheides im - sehr weit gehenden - Sinne einer Genehmigung schon der Urschrift durch eine andere als die den

Willen bildende Behörde bedürfe keiner besonderen (und jeweils am Maßstab des Art. 11 Abs. 2 B-VG zu messenden) Anordnung des Gesetzgebers. Derartige bei der Ausfertigung von Kollegialentscheidungen in der Praxis nicht unübliche Intimationsbescheide erfüllen zwar in der Regel die Erfordernisse des § 18 Abs. 2 und 4 AVG, setzen aber die gesetzliche Begründung einer Zuständigkeit der intimierenden Behörde zur Genehmigung der Urschrift voraus. Als Rechtsgrundlage der beschriebenen Praxis gelten etwa in Bezug auf Gemeinderatsbeschlüsse die Bestimmungen in Gemeindeordnungen, nach denen der Bürgermeister diese Beschlüsse durchzuführen hat (vgl. hiezu die ständige Rechtsprechung in Bausachen oder, eine Abgabenangelegenheit betreffend, etwa das Erkenntnis vom 25. Oktober 1996, Zl. 92/17/0104). (...) Dass die Erteilung der Genehmigung bei kollegialer Willensbildung - mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung dieser Frage und abgesehen von der Möglichkeit des Einschreitens einer zweiten Behörde - "eine funktionelle Zuständigkeit des Vorsitzenden" sei, ist im Besonderen nach dem in diesem Zusammenhang in der Regel zitierten Erkenntnis vom 11. März 1983, Slg. Nr. 5767/F, keine allgemein gültige Zweifelsregel. In Punkt 2.2.2. dieses Erkenntnisses wurde die Annahme, der Bericht komme nicht als "Genehmigender" in Frage, aus dem "Wesen einer kollegialen Beschlussfassung" abgeleitet und angesichts der Tatsache, dass zwar einerseits dem Vorsitzenden die Fertigung der Entscheidungen nicht ausdrücklich vom Gesetzgeber zugewiesen, andererseits aber auch eine Fertigung durch alle Mitglieder des Kollegiums oder zumindest durch die die Entscheidung tragende Mehrheit nicht vorgesehen war, die Auffassung vertreten, es lasse sich "als vom Gesetzgeber vorausgesetzt erkennen ..., dass der Vorsitzende den kollegial gebildeten Willen nach außen zum Ausdruck bringt und insofern als 'Genehmigender' repräsentiert". Letzteres wurde aber nicht aus dem "Wesen einer kollegialen Beschlussfassung", sondern aus konkreten Bestimmungen der WAO über Leitungsbefugnisse des Vorsitzenden abgeleitet.

Anmerkungen:

1. Wer zur Genehmigung berufen ist, wird hier nicht festgelegt. Zur Genehmigung ist regelmäßig jener berufen, der nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden hat.

2. Im monokratischen System ist dies der Behördenleiter oder das von ihm ermächtigte Organ. Das ermächtigte Organ ist nur im Rahmen der Ermächtigung zur Genehmigung befugt (vgl. *Neuhofer/Putschögl*, O.Ö. Abgabenrecht, 194, mHA VwGH 19.06.1985, 84/03/0018)).

3. Bei Intimationsbescheiden (hievon wird gesprochen, wenn eine bescheidförmige Erledigung von einer anderen Behörde mit dem Hinweis auf die beschlussfassende Behörde ausgefertigt wird) bedeutet die Unterfertigung der schriftlichen Ausfertigung nach *Ringhofer*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, Band I, Wien 1987, 276, (Anm 12 zu § 18 AVG), nicht gleichzeitig auch die „Genehmigung“ der Erledigung. Mit der Unterfertigung wird in diesen Fällen (bloß) beurkundet, dass das dazu berufene Organ die ausgefertigte Erledigung getroffen hat (vgl. auch VwGH 07.07.1992, 92/08/0018).

4. Die Beschlüsse der Abgabenkommission (§ 13) werden gemäß § 66 Abs 1 lit d GG vom Bürgermeister ausgefertigt. Zur Judikatur zu solchen Intimationsbescheiden s *Häusler/Martin/Müller*, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, 156 f. Im Sinne von VwGH 21.06.2000, 98/08/0351, ist die in § 66 Abs 1 lit d GG vorgesehene Aufgabe des Bgm zur Durchführung von Beschlüssen der Kollegialorgane als gesetzliche Zuständigkeitsregel zur

Genehmigung der Urschrift zu qualifizieren. Es bedarf deshalb keiner Unterfertigung der Urschrift durch alle der jeweiligen Entscheidung zustimmenden Mitglieder der Abgabekommission (vgl. *Moritz*, Sind Intimationsbescheide zulässig, *ÖJZ* 1987, 225 ff (228)). Fraglich – aber wegen der Unüblichkeit konkurrierender Zuständigkeiten im Verwaltungsrecht wohl abzulehnen – ist, ob neben dem Bgm auch der Vorsitzende der Abgabekommission – kraft seiner Leitungsbefugnisse – zur Ausfertigung der Kollegialbeschlüsse zuständig ist (idS aber interpretierbar VwGH 25.10.1996, 92/17/0104). Sofern Kollegialbeschlüsse nicht gemäß § 66 Abs 1 lit d GG durch den Bürgermeister, sondern durch den Vorsitzenden der Abgabekommission ausgefertigt werden, hat dies jedenfalls nicht die absolute Nichtigkeit der ausgefertigten Bescheide zur Folge, sondern ist als Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit zu werten (ähnlich VwSlg 5767 F/1983).

5. Die Bezeichnung der Behörde verlangt keine namentliche Nennung der Mitglieder der Kollegialbehörde (VwGH 07.07.1992, 92/08/0018).

§ 26 **Erledigungen**

(1) Behördliche Erledigungen sind unbeschadet der Bestimmungen der §§ 81 und 82 als Bescheide zu erlassen, wenn darin für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründet, abgeändert oder aufgehoben werden, oder**
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festgestellt werden, oder**
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abgesprochen wird.**

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Vgl § 92 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

§ 26 enthält eine im AVG. 1950 nicht enthaltene Umschreibung des Bescheidbegriffes im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Schriftlichkeit der Erledigung ist im Gegensatz zu § 18 Abs. 2 AVG. 1950 zur Regel gemacht. Im Gegensatz zum AVG. 1950 (§ 62 Abs. 1) ist im Abgabenverfahren für Bescheide grundsätzlich die Schriftform vorgesehen, Ausnahmen bestehen vor allem für die nur das Verfahren betreffenden Verfügungen (§ 28 Abs. 1).

Judikatur:

VwGH 08.03.1991, 90/17/0328: Bezeichnung als Bescheid ist nicht in jedem Fall unerheblich.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss eines verstärkten Senates vom 15. Dezember 1977, Slg. N.F. Nr. 9458/A = ZfVB 1978/4/1589, zu § 58 Abs. 1 AVG 1950 (der rechtsähnlichen Vorschrift zu § 70 Abs. 2 NÖ AO 1977) ausgeführt hat, sei die ausdrückliche Bezeichnung einer Erledigung einer Verwaltungsbehörde als Bescheid nicht in jedem Falle für den Bescheidcharakter der Erledigung unerheblich. Verwaltungsbehörden (im organisatorischen Sinn) könnten auch rechtsgeschäftliche Erklärungen abgeben, wobei aus dem Inhalt der Erklärung noch nicht eindeutig geschlossen werden könne, ob es sich darum oder um rechtsverbindliche Anordnungen im Bereich des öffentlichen Rechtes handle. Ferner seien behördliche Erledigungen nicht nur in Bescheidform zu erlassen (z.B. Verfahrensanordnungen, Dienstaufträge oder organisatorische Maßnahmen). In jedem Fall, in dem der Inhalt einer behördlichen Erledigung Zweifel über den Bescheidcharakter entstehen lasse, sei die ausdrückliche Bezeichnung essenziell. Nur dann, wenn der Inhalt einer behördlichen Erledigung, also ihr Wortlaut und ihre sprachliche Gestaltung, keinen Zweifel darüber aufkommen ließen, dass die Behörde die Rechtsform des Bescheides gewählt habe, sei die ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid nicht wesentlich. Dabei sei an eine behördliche Erledigung, die nicht ausdrücklich als Bescheid bezeichnet sei, hinsichtlich der Wertung als Bescheid nach ihrem Inhalt ein strenger Maßstab anzulegen.

VwGH 17.01.1992, 91/17/0100: Zahlungsaufforderung ist kein Bescheid.

Auch die bloße Aufforderung an den Beschwerdeführer, eine auf Grund bescheidmäßigen Leistungsgebotes bereits geschuldete Abgabe zu zahlen, hat keinen normativen Charakter. Die ZAHLUNGS AUFFORDERUNG vom 25. September 1990 stellt daher ebenfalls keinen Bescheid dar. (Vgl. Ritz, BAO-Kommentar², 206, mwH auch auf gegenteilige Rsp).

VwGH 06.10.1994, 94/16/0195: Zum (verfassungsrechtlichen) Bescheidbegriff.

Unter einem Bescheid im Sinne des Art. 131 Abs. 1 B-VG kann nur eine solche Erledigung verstanden werden, die in einer förmlichen und der Rechtskraft fähigen Weise über ein konkretes Rechtsverhältnis abspricht, sei es, dass ein Rechtsverhältnis mit bindender Wirkung festgestellt wird, sei es, dass es mit solcher Wirkung gestaltet werden soll (vgl. *Dolp*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, S. 339 ff und die dort angeführte Rechtsprechung). Grundsätzlich muss im Wortlaut der behördlichen Erledigung selbst zum Ausdruck kommen, dass die Behörde eine Abgabensache in rechtsverbindlicher Weise erledigt. Nur dann, wenn sich aus dem Wortlaut der behördlichen Erledigung für jedermann eindeutig ergibt, dass ein rechtsverbindlicher Anspruch vorliegt, ist ungeachtet des Fehlens der ausdrücklichen Bezeichnung als Bescheid ein solcher als gegeben anzunehmen. Auf die ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid kann nur dann verzichtet werden, wenn sich aus dem Spruch eindeutig ergibt, dass die Behörde nicht nur einen individuellen Akt der Hoheitsverwaltung gesetzt hat, sondern auch, dass sie normativ, also entweder rechtsgestaltend oder rechtsfeststellend, eine Angelegenheit des Abgabenrechtes entschieden hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 22. Jänner 1987, 86/16/0253, 87/16/0014, Slg. Nr. 6186/F).

VwGH 28.10.1998, 97/14/0086: Zur Zulässigkeit von Feststellungsbescheiden.

Zu der vom Beschwerdeführer bestrittenen Zulässigkeit des Feststellungsbescheides vom 3. November 1989 sei im Übrigen bemerkt, dass bescheidmäßige Feststellungen gemäß § 92 Abs. 1 lit. b oder c BAO nicht nur dann erlassen werden können, wenn dies - wie in den Fällen der §§ 186 ff BAO - gesetzlich ausdrücklich geboten ist, sondern auch dann, wenn eine solche Regelung zwar nicht besteht, die Erlassung eines Feststellungsbescheides aber im öffentlichen Interesse liegt oder wenn die bescheidmäßige Feststellung für die Partei ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung ist und insofern im Interesse der Partei liegt (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, 935, mwN). Im Schrifttum (siehe Stoll, a.a.O., 2000; Hofstätter - Reichel, EStG 1988, IIIb, Rz 4 zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG) wird im Zusammenhang mit Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO die Auffassung vertreten, dass solche Bescheide auch eine spruchmäßige Feststellung über die Abzugsfähigkeit von Verlusten enthalten können. Ein Grund für eine Beschränkung eines solchen Ausspruches auf Bescheide gemäß § 188 BAO ist allerdings nicht zu erkennen. Eine bescheidmäßige Feststellung im oben beschriebenen Sinn wird vielmehr dann zulässig sein, wenn die Behörde aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung in der Lage ist, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung hinsichtlich bestimmter Jahre zu beurteilen. Ein derartiger Feststellungsbescheid schafft zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem Klarheit und kann zeitnah im Zusammenhang mit einer abgabenbehördlichen Prüfung die dabei gewonnenen Erkenntnisse verwerten.

VwGH 27.09.1999, 99/17/0221: Nichtbezeichnung als Bescheid ist ein Indiz für das Nichtvorliegen eines Bescheides.

Zahlungsvorschriften, die nicht als Bescheid bezeichnet sind, denen aber komplizierte Erläuterungen allgemeiner Art für eine Vielzahl verschiedener Abgaben beigegeben sind, dass die Zahlungsaufforderung in bestimmten Fällen einen Bescheid darstelle, können mangels Bezeichnung als Bescheid nicht als solcher angesehen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. November 1993, Zl. 93/14/0194).

Anmerkungen:

1. § 26 Abs 1 umschreibt jene Fälle, in denen Erledigungen jedenfalls in Bescheidform zu ergehen haben. Darunter fallen auch Feststellungsbescheide ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage. Derartige Feststellungsbescheide sind auch so genannte Nichtveranlagungs-, Nichtfestsetzungs- sowie Nichtfeststellungsbescheide, die im AbgVG im Unterschied zur BAO nicht ausdrücklich erwähnt sind (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 203 f).

2. **Feststellungsbescheide** betreffend Feststellung von Rechten oder Rechtsverhältnissen sind zulässig, auch wenn dies nicht ausdrücklich im AbgVG vorgesehen ist. Dies unter der Voraussetzung, dass die Partei, die einen solchen Feststellungsbescheid beantragt, ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder dass die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen. Ein Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ist dann gegeben, wenn eine Partei der Behörde gegenüber Gefahr läuft, mit ihrer Auffassung über ihre Rechte und das Ausmaß ihrer Verpflichtungen nicht durchzudringen, für diesen Fall aber damit verbundenen vermögensrechtlichen

oder sogar strafrechtlichen Sanktionen ausgesetzt ist, die sodann nicht mehr abgewendet werden können. Maßgeblich ist also die Strittigkeit oder Unsicherheit von Rechtsverhältnissen und die drohende Gefahr von Nachteilen sowie das Fehlen anderer Möglichkeiten der Schadensabwendung oder der Rechtsverfolgung. Wäre beispielsweise eine endgültige bescheidmäßige rechtliche Klärung des fraglichen Rechtes lediglich im (Verwaltungs-)Strafverfahren zu erreichen, dann erschiene es unzumutbar, dass sich der Abgabepflichtige zur Klärung der Rechtslage der Gefahr der Bestrafung aussetzt; dasselbe gilt, wenn ihm Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge, Abgabenerhöhungen uä drohen. Es sei deshalb etwa von einem Anspruch auf Feststellung der Kommunalsteuerpflicht auszugehen (so *Taucher*, Kommunalsteuer – Kommentar, 385 mH auf die Rsp).

§ 27

Schriftliche Bescheide

(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen; er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 19 Abs. 1 oder 2) zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 113).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Behörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Behörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Behörde eingebracht wurde.

Vgl § 93 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Da die öffentliche Bekanntmachung und die Auflegung von Listen dem Landes-(Gemeinde)abgabenrecht und wohl auch in der Verwaltung der Bundessteuern außerhalb des Abgabenausführungsrechtes und des Bodenschätzungsgesetzes 1970 BGBl. Nr. 233, fremd ist, wird der Konditionalsatz des Abs. 1 des § 93 BAO nicht übernommen. Im Übrigen vgl. § 58 AVG. 1950.

Judikatur:

VwGH 20.10.1989, 86/17/0164:

Gegen Personen, die nicht als Bescheidadressaten genannt sind, vermag der Bescheid keine Wirkung zu entfalten.

VwGH 05.03.1990, 89/15/0015: Rechtliche Grundlagen des Bescheides müssen zumindest aus der Begründung entnehmbar sein. Die fehlende ausdrückliche Bezeichnung der Gesetzesvorschrift im Spruch bewirkt keinen wesentlichen Verfahrensmangel. (Ähnlich VwGH 30.03.1998, 97/16/0004).

Die Unterlassung der Anführung von (auch maßgeblichen) Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides (stellt) keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlage des Bescheides gebildet haben (Reeger - Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 334). Dem Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz war aber – neben der eindeutigen Umschreibung des Gegenstandes der Gebühr und der Erhöhung – in seiner Begründung, die als Auslegungsbefehl herangezogen werden kann, wenn der Spruch eines rechtskräftigen Bescheides, für sich allein betrachtet, Zweifel an seinem Inhalt offen lässt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. September 1976, Zl. 839/76, Slg. N.F. 9112/A), zu entnehmen, dass die Festsetzung der Gebühr bzw. der Erhöhung erfolgte, weil die Gebühr nicht vorschriftsmäßig in Stempelmarken entrichtet wurde. Das Unterbleiben der ausdrücklichen Anführung der Gesetzesvorschriften, aus denen sich die Rechtsfolgen dieses Verhaltens ergeben (§§ 198, 203 BAO), im Spruch des Bescheides bildet somit keinen wesentlichen Verfahrensmangel.

VwGH 01.07.1993, 90/17/0385: Zustellung an GesBR. Die Nichtnennung des Bescheidadressaten bewirkt die absolute Nichtigkeit.

Mit Berichterverfügung vom 23. August 1990 ersuchte der Verwaltungsgerichtshof unter anderem um Mitteilung, in welcher Rechtsform die "Gebr. B" auftreten. Mit ergänzender Eingabe vom 21. September 1990 wurde bekannt gegeben, "dass wie auf der Beschwerde angeführt ... sie in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auftreten". (...) Gemäß § 27 Abs. 2 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl. Nr. 23/1984 (AbgVG), ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen; er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinen Erkenntnissen jeweils vom 8. März 1991, Zlen. 88/17/0209 und 88/17/0210, zur inhaltsgleichen Rechtslage nach § 93 Abs. 2 BAO ausgeführt hat, fehlt einer Erledigung der Bescheidcharakter, wenn der Adressat des Bescheides in dessen Spruch nicht bezeichnet ist. Das Fehlen eines im Bescheid individuell bestimmten Adressaten als des

Trägers der bescheidmäßig begründeten Rechte und Pflichten führt daher zur absoluten Nichtigkeit eines so erlassenen Bescheides (vgl. das zum AVG ergangene hg. Erkenntnis vom 10. März 1992, Zl. 92/07/0047, und die dort angeführte Lehre und Rechtsprechung). Der Erledigung des Bürgermeisters der mitbeteiligten Marktgemeinde vom 18. Jänner 1989 kam daher mangels Nennung eines Adressaten im Spruch kein Bescheidcharakter zu. Selbst wenn aber aus der Zustellverfügung ein Adressat ("Gebr. B") zu erschließen wäre, käme dieser nicht als möglicher Träger von Rechten und Pflichten in Betracht. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (§§ 1175 ff ABGB) stellt nämlich weder eine natürliche noch nach herrschender Lehre und Rechtsprechung eine juristische Person dar. Es ermangelt ihr daher grundsätzlich die Rechts- und Handlungsfähigkeit, gleichermaßen auch die Partei- und Prozessfähigkeit für das Verwaltungsverfahren und das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof. Nach dem im Beschwerdefall anzuwendenden Abgabenvorschriften kam ihr keine spezielle Steuerrechtssubjektivität zu (vgl. die hg. Beschlüsse vom 8. Juli 1988, Zl. 88/17/0129, vom 18. Feber 1991, Zlen. 90/19/0278, 90/19/0292, vom 10. Oktober 1991, Zl. 91/17/0107, und vom 5. Dezember 1991, Zl. 91/17/0176). Auch wenn nach dem Gesagten die Berufung der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes zugerechnet werden müsste, wäre sie zurückzuweisen gewesen; stattdessen wurde eine abweisliche Berufungsentscheidung getroffen.

VwGH 21.01.1994, 94/11/0192, 0193, 0194: Wirkung der Zustellung eines Bescheides nur für den/die Bescheidadressaten.

Wenn zwei Personen ein Rechtsmittel erheben und darüber nur unter Nennung einer der beiden Personen abgesprochen wird, so ist das von der zweiten Person erhobene Rechtsmittel noch nicht erledigt. Dies gilt auch dann, wenn beide Personen denselben Zustellungsbevollmächtigten namhaft gemacht haben und die Zustellung des Bescheides an diesen erfolgt, dieser also hievon Kenntnis erlangt. Diese Kenntnis hat aber nicht die Wirkung der Zustellung eines Bescheides an die Person, an die er der oben umschriebenen Formulierung des Bescheides nach nicht gerichtet ist, weil sie sich nur auf einen an eine andere Person gerichteten Bescheid bezieht. Der Vergleich mit der Heilung von Zustellmängeln durch das tatsächliche Zukommen ist nicht zielführend, weil dies nur in Ansehung von an die betreffende Person selbst gerichteten Bescheiden bewirkt werden kann. Durch das tatsächliche Zukommen kann aber der Kreis der von der beschiederlassenden Behörde bezeichneten Personen nicht erweitert werden.

VwGH 23.02.1994, 90/13/0060: Fehlender Spruch.

Ein fehlender Bescheidspruch ist nicht einer sachgerechten Auslegung zugänglich. "Vergisst" die Abgabenbehörde einen Bescheid zu erlassen, gilt er selbst dann nicht als ergangen, wenn der Abgabepflichtige diesen Irrtum erkennt und den behördlichen Willen richtig aus den Gesamtumständen erschließt. Ein tatsächlich nicht erlassener Bescheid kann nicht deswegen als erlassen fingiert werden, weil die Person, an die er zu erlassen gewesen wäre, in ihrer Argumentation zu Unrecht davon ausgeht, der Bescheid sei erlassen worden.

VwGH 26.05.1997, 96/17/0459: Zum Inhalt einer Begründung.

In der Begründung muss auch angegeben werden, welche Beweismittel herangezogen wurden, welche Erwägungen maßgebend waren, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen und welche Auswertungen mit welchen Ergebnissen die Würdigung des Beweismittels ergeben hat. Zu den widersprechenden Beweisergebnissen muss die Behörde im Einzelnen Stellung nehmen und schlüssig darlegen, was sie veranlasst hat, den Beweiswert und inneren Wahrheitsgehalt des einen Beweisergebnisses höher einzuschätzen als den des anderen, und welche Schlüsse (mit welchen Gründen) aus dem als maßgebend erachteten Beweisergebnis gezogen wurden. Auch der im Prozess der

freien Beweiswürdigung durchschrittene Gedankengang und die hiebei gewonnenen Eindrücke, die dafür maßgebend waren, eine Tatsache als erwiesen oder als nicht gegeben anzunehmen, sind in der Begründung darzulegen.

VwGH 25.02.1998, 96/14/0151: Zum Inhalt einer Begründung.

Zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens gehört die Verpflichtung der Behörde zur ausreichenden Begründung eines Bescheides, aus welcher die wesentlichen Ergebnisse des Beweisverfahrens, die bei der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen und die darauf gestützte Lösung der Rechtsfrage ersichtlich sein müssen (Hinweis E 23.1.1970, 1442/69, VwSlg 4014 F/1970). Dieser Pflicht kann auch genüge getan worden sein, ohne dass dabei auf Literaturzitate in der Berufung expressis verbis eingegangen worden ist.

VwGH 31.03.1998, 97/13/0021: Zum Inhalt einer Begründung.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. für viele das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0200, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

VwGH 26.11.1998, 96/16/0205:

Verweisungen in der Begründung eines Bescheides auf jene eines anderen, der Partei bekannten Bescheides sind grundsätzlich zulässig (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar, § 288, Rz 3).

VwGH 28.09.1998, 97/16/0052: Bloße Wiedergabe eines Erkenntnisses des

VwGH genügt der Begründungspflicht nicht. Umstrittene Sachverhaltsannahmen sind jedenfalls zu begründen.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde ist mit der bloßen Wiedergabe eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, auch wenn diesem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt zu Grunde lag, dieser Begründungspflicht keineswegs Genüge getan. Trotz ausdrücklicher Rüge im gemeindebehördlichen Abgabungsverfahren haben es die Abgabenbehörden insbesondere unterlassen darzustellen, auf welche Weise das getränkesteuerpflichtige Entgelt für die nicht gesondert in Rechnung gestellten sog. "Begrüßungsgetränke" ermittelt worden ist. Tatsächlich war somit weder für die Vorstellungsbehörde noch für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbar, auf welche Weise die in Streit stehenden Abgaben ermittelt worden sind.

VwGH 21.06.1999, 97/17/0501, 0502, 0503: Begründungspflicht auch hinsichtlich der plausiblen Frage, warum innerstaatliches Recht durch Gemeinschaftsrecht nicht verdrängt wurde

Da für die Umsetzung von EG-Recht durch den österreichischen Verfassungsgesetzgeber anlässlich des Beitritts zur EG keine Sonderregelungen - etwa durch Einführung eines Inzidentalverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof zur Prüfung der EU-Konformität innerstaatlicher Vorschriften - geschaffen wurden, sondern die Verfahrensvorschriften und die Regelung betreffend die Verwaltungsgerichtsbarkeit unverändert blieben, ist davon auszugehen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Prüfung

von Bescheiden weiterhin in der gleichen Weise wie bis zum EG-Beitritt durchzuführen hat. Soweit aber aufgrund des EG-Beitritts Rechtsgrundlage der beim Verwaltungsgerichtshof bekämpfbaren Bescheide nicht nur nationales Recht, sondern auch EG-Recht sein kann, erfordert das jeweils anwendbare Verfahrensrecht (hier: die Oö LAO) im Rahmen der jeweils erforderlichen Begründung von Bescheiden gegebenenfalls auch eine Begründung dafür, weshalb die Anwendung der nationalen Regelung entgegen einer von den Parteien (nicht erkennbar grundlos) im Verfahren als entsprechend dem Anwendungsvorrang der innerstaatlichen Regelung vorgehenden genannten EG-Regelung erfolgte. Sofern die von einer Partei im Hinblick auf EG-Recht vorgetragenen Bedenken plausibel sind, hat sich die Behörde im Verfahren im Rahmen der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Grundsätze damit auseinander zu setzen. Soweit die Begründung, weshalb die innerstaatliche Vorschrift entgegen den vorgetragenen EG-rechtlichen Bedenken angewendet wird, Sachverhaltsfeststellungen voraussetzt, sind diese von der Behörde zu treffen.

VwGH 16.12.1999, 97/16/0075: Begründung als Auslegungsbehelf des Spruches.

Zur Beurteilung des in materieller Hinsicht in Rechtskraft erwachsenden Inhalts eines Bescheides ist davon auszugehen, dass Spruch und Begründung eines Bescheides eine Einheit bilden (Hinweis E 20.10.1992, 92/14/0026); die dem Spruch beigegebene Begründung kann aber nur dann als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines rechtskräftigen Bescheides, für sich allein beurteilt, Zweifel an seinem Inhalt offen lässt. Ist aber der Spruch des Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu (Hinweis E 9.9.1976, 839/76). Selbst ein Widerspruch der Begründung zum Spruch ist unerheblich, wenn nach dem Wortlaut des Spruches eines Bescheides über dessen Inhalt kein Zweifel obwalten kann (Hinweis E 25.2.1964, 1906/63). Ihre Grenze findet eine über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung dabei dann, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt bzw. komplettiert wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät (Hinweis E 12.1.1993, 88/14/0077; E 24.4.1994, 92/15/0128).

Anmerkungen:

1. Dem Erfordernis der Bezeichnung der Behörde ist dann Rechnung getragen, wenn für jedermann erkennbar ist, von welcher Behörde der Bescheid erlassen wurde, wobei die Frage, welcher Behörde eine Erledigung zuzuordnen ist, anhand des äußeren Erscheinungsbildes nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen ist (s VwGH 14.06.1993, 92/10/0448). Die Anführung der Behörde auf dem Briefumschlag, in welchem sich die Erledigung ohne Behördenbezeichnung befindet, reicht nicht aus, da die einen Bescheid erlassende Behörde und die ihn zustellende Behörde nicht ident sind (zB bei Intimationsbescheiden) (s VfSlg 15175/1998).

2. Der Bescheidadressat ist grundsätzlich im Spruch namentlich (Vor- und Zuname bzw. Firma) zu bezeichnen. Wenn eine solche Bezeichnung im Spruch fehlt, genügt sie am Kopf des Bescheides. Nicht ausreichend ist aber eine Bezeichnung lediglich am Briefumschlag (*Ritz*, BAO-Kommentar², 210).

3. Nur der Spruch, der die Rechte einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, vermag eine Rechtsverletzung zu bewirken (s VwGH 25.06.1998, 94/15/0144).

4. Die Unterlassung der Anführung von (auch maßgeblichen) Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides stellt keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlagen des Bescheides gebildet haben (Ritz, BAO-Kommentar², 210).

5. Die Erlassung von Sammelbescheiden (mehrere selbstständige bescheidmäßige Absprüche in einem Bescheid) sind zulässig. Entscheidungen über jeden Abgabenanspruch, und zwar je Bemessungszeitraum und Erhebungszeitpunkt, aber auch über jeden Nebenanspruch, bilden selbstständige, für sich anfechtbare und für sich der Rechtskraft fähige Bescheide (Stoll, BAO-Kommentar, 948).

§ 28

Verfahrensverfügungen und sonstige Erledigungen

(1) Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, können schriftlich oder mündlich erlassen werden.

(2) Sonstige behördliche Erledigungen können mündlich ergehen, soweit nicht die Partei eine schriftliche Erledigung verlangt. Der Inhalt mündlicher Erledigungen ist in Aktenvermerken festzuhalten.

Zu Abs 1 vgl § 94 BAO. Zu Abs 2 vgl § 95 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Unter „Verfügungen“ sind sowohl verfahrensleitende Anordnungen wie auch bloße Bescheidcharakter entbehrende Verfahrensanordnungen zu verstehen. „Sonstige Erledigungen“ sind bloße Mitteilungen und Auskünfte der Behörden.

Anmerkungen:

Aus den EB ergibt sich, dass zwischen bloßen Verfahrensanordnungen (zB Mahnschreiben gemäß § 94 Abs 2 AbgVG) und bescheidförmigen verfahrensleitenden Verfügungen (s § 26 AbgVG; § 47 Abs 2 AbgVG) unterschieden werden muss. Auch gegen letztere ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 108 Abs 2 AbgVG).

§ 29

Wirksamkeit und Bekanntgabe der Erledigungen

(1) Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalte nach bestimmt sind.

Die Bekanntgabe erfolgt

a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntgabe oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§§ 30 bis 45);

b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

(2) Ist in einem Fall, in dem § 81 Abs. 4 Anwendung findet, die Rechtsnachfolge (Nachfolge im Besitz) nach Zustellung des Bescheides an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) eingetreten, so gilt mit der Zustellung an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) auch die Bekanntgabe des Bescheides an den Rechtsnachfolger (Nachfolger) als vollzogen.

Vgl § 97 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Das Wirksamwerden eines Bescheides hat unter anderem zur Folge, dass die Rechtsmittelfrist in Lauf gesetzt wird und dass er unter bestimmten Voraussetzungen die sofortige Vollstreckung zur Folge haben kann. Die Aufnahme des Abs. 2 hängt mit der erst nach Erstellung der MAO entstandenen verfassungsrechtlichen Ermächtigung an den Landesgesetzgeber zusammen, verfahrensrechtliche Bestimmungen für die Verwaltung der Grundsteuer zu erlassen. Siehe auch die Bemerkungen zu § 1 Abs. 3.a.

Judikatur:

VwGH 24.11.1995, 92/17/0234: Zustellung von Abgabenbescheiden betreffend die Liegenschaft an den Verwalter der Wohnungseigentümer.

Für den Verwalter nach § 17 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz 1975, BGBl. Nr. 417, im Beschwerdefall zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 501/1984, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf Würth-Zingher, Miet- und Wohnrecht, § 17 WEG, Anm. 9, ausgesprochen, dass die die Liegenschaft betreffenden Abgabenbescheide den Miteigentümern zu Händen des Verwalters wirksam zugestellt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. März 1992, Zl. 90/15/0008; im Beschwerdefall sind die durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 800/1993 erfolgten Änderungen im WEG 1975 noch nicht anzuwenden, sodass im Beschwerdefall nicht zu untersuchen ist, ob die Neufassung des § 17 Abs. 2 WEG 1975 iVm § 13c WEG 1975, insofern eine Änderung der Rechtslage mit sich gebracht hat). (Anmerkung: Sofern kein Verwalter bestellt wurde, gilt § 17 Abs 5 WEG.)

Anmerkungen:

1. Mit BGBl Nr 200/1982 wurde das Bundesgesetz vom 1. April 1982 über die Zustellung behördlicher Schriftstücke (Zustellgesetz) erlassen, mit dem die Zustellung der von Gerichten und Verwaltungsbehörden in Vollziehung der Gesetze zu übermittelnden Schriftstücke einer einheitlichen Regelung zugeführt wurde.

2. In EB 162 Blg 15. GP wird – entgegen Blg 31/1983 23.LT zu § 30 - ausdrücklich vermerkt, dass sich die Regelungen des Zustellgesetzes hinsichtlich

des Abgabenvfahrensrechtes, insoweit als sie sich nicht auf Materien aus der Gesetzgebungskompetenz des Bundes beziehen, kompetenzrechtlich auf Art 11 Abs 2 B-VG stützen; der Bedarf nach einer einheitlichen umfassenden Regelung des Zustellrechtes sei im Hinblick auf die gegenwärtig bestehenden Rechtsvorschriften zweifellos gegeben. Das Zustellgesetz wurde deshalb in Handhabung der Bedarfskompetenz des Art 11 Abs 2 B-VG – dh mit einem auch auf in die Landesgesetzgebungskompetenz fallenden Materien sich erstreckenden Anwendungsbereich – erlassen (so *Ringhofer*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, Band I, Wien 1987, 7 f; ebenso *Adamovich/Funk*, Österreichisches Verfassungsrecht³, 174).

3. Zwar mag durchaus zutreffen, dass - wie in Blg 31/1983 23.LT zu § 30 bemerkt - die früheren landesabgabenrechtlichen Zustellvorschriften durch das Zustellgesetz bzw das Zustellrechtsanpassungsgesetz, BGBl. Nr. 201/1982, nicht ausdrücklich aufgehoben wurden. Auch war – worauf *Walter/Thienel*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze I, 1871 f, hinweisen – ursprünglich in Art X Abs 2 der RV 162 Blg Nr 15. GP vorgesehen, dass (von den neuen Zustellvorschriften abweichende) „Bestimmungen über die Zustellung in anderen Vorschriften unberührt“ bleiben, soweit nicht in den Abschnitten III bis IX anderes angeordnet ist. Allerdings wurde Art X Abs 2 der erwähnten RV nicht in das Zustellrechtsanpassungsgesetz übernommen. Da der AB 1050 Blg Nr 15. GP zu § 28 Abs 3 Zustellgesetz ausführt, dass „ohne ausdrückliche (abweichende) gesetzliche Regelung“ die Ausnahmenvorschriften des § 59 Abs 6 des Zollgesetzes sowie des § 89d Abs 2 des Gerichtsorganisationsgesetzes „durch die §§ 4 und 24 des Zustellgesetzes materiell derogiert werden“, ist mit *Walter/Thienel*, aaO, davon auszugehen, „dass das Zustellgesetz überall dort (materielle) Derogation herbeiführt, wo nicht die Subsidiaritätsklauseln im Zustellgesetz gebieten, Abweichendes anzunehmen“ (idS schon *Ringhofer*, aaO, 840; ebenso der AB zur OÖ Landesabgabenordnung, Blg 318/1984, 22.LT). Für die Zustellregelungen in den Landesabgabenordnungen, insbesondere dem Vorarlberger Abgabenvfahrensgesetz, ist eine die materielle Derogation ausschließende Anordnung im Zustellgesetz nicht enthalten.

4. Nach der Judikatur des VfGH zu Art 11 Abs 2 B-VG bewirkt die Inanspruchnahme der Bedarfsgesetzgebungskompetenz die Ausschaltung der Gesetzgebungszuständigkeit der Länder insofern für die Zukunft, als diesen eine von der vom Bundesgesetzgeber getroffenen verfahrensrechtlichen Regelung abweichende Behandlung verfahrensrechtlicher Belange in künftigen Gesetzgebungsakten verwehrt ist (VfSlg 3061/1956), es sei denn die abweichende Regelung ist „unerlässlich“. Es ist jedoch nicht bedenklich, wenn in Landesgesetzen solche Bestimmungen lediglich wiederholt werden (VfSlg 4458/1963). Folglich sind die §§ 30 ff bis einschließlich § 45, soweit sie die Bestimmungen des Zustellgesetzes lediglich wiederholen, verfassungsrechtlich unbedenklich (s ebenso *Philipp*, Die österreichischen Landesabgabenordnungen, 1230).

5. Analog den speziellen zustellrechtlichen Regelungen in der BAO sind folgende vom Zustellgesetz abweichende Bestimmungen als „unerlässlich“ iSd Rechtsprechung des VfGH zu Art 11 Abs 2 B-VG zu qualifizieren:

§ 32 Abs 3, § 33 Abs 3, § 33 Abs 4, § 33 Abs 5, § 33 Abs 6, § 33 Abs 7, § 34 Abs 4, § 40.

6. Der VwGH geht offenkundig davon aus, dass für das Abgabenverfahren der Vorarlberger Landes- sowie Gemeindeabgabenbehörden das Zustellgesetz maßgeblich ist (s VwGH 30.03.1995, 93/17/0181).

7. Eine dem § 97 Abs 3 BAO entsprechende Regelung, wonach an Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung der Inhalt auch telegrafisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden kann, ist im AbgVG nicht enthalten. Folglich kommt im Anwendungsbereich des AbgVG eine solche „Bekanntgabe“ einer Erledigung an den Adressaten nicht in Betracht. Auch § 1 Abs 2 Zustellgesetz vermag das Fehlen einer solchen Bestimmung im AbgVG nicht zu ersetzen, sondern setzt vielmehr eine solche voraus. Während somit Anbringen gemäß § 19 AbgVG in jeder technischen Weise bei den Abgabenbehörden eingebracht werden können, können die Erledigungen der Abgabenbehörden nur zugestellt, nicht aber telegrafisch, fernschriftlich, mittels Telefax oder in einer anderen technischen Art und Weise übermittelt werden (vgl aber § 18 Abs 3 AVG, welcher für die abgabenrechtliche Vorstellungsbehörde gilt). Sofern sich die Abgabenbehörden im Anwendungsbereich des AbgVG einer gesetzlich nicht vorgesehenen Form der Übermittlung des Inhalts von Erledigungen bedienen, so bewirkt dies keine behördliche Erledigung; diesfalls liegt ein absolut nichtiger Verwaltungsakt vor (s auch Ritz, BAO-Kommentar², 222).

§ 30

Durchführung der Zustellungen

Die schriftlichen Ausfertigungen werden durch Organe der Post, der Behörden oder, wenn dies im Interesse der Zweckmäßigkeit, Einfachheit und Raschheit gelegen ist, durch Organe der Gemeinden zugestellt.

Vgl § 2 Zustellgesetz.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 30 bis 38:

Diese Bestimmungen über die Zustellung folgen im Wesentlichen den §§ 21 bis 31 AVG. 1950.

Zu § 30:

Diese auch in der BAO (MAO) enthaltene Bestimmung stellt eine besondere Hilfeleistungspflicht auch der Gemeinden untereinander dar. Die daraus entstehende Belastung der Gemeinden ist äußerst geringfügig und nichts Neues, da die Zustellung auf diese Art, soweit sie in Betracht kommt, schon der bisherigen Gegenseitigkeit unter den Gemeinden entspricht. Die Belastungen aber, die den Gemeinden aus dieser Verpflichtung von Seite der Landesabgabenverwaltung entsteht, kann wohl fast als null angenommen werden.

EB zu § 30 bis § 45:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch das Bundesgesetz über die Zustellung behördlicher Schriftstücke (Zustellgesetz), BGBl. Nr. 200/1982, wurden einheitliche Zustellvorschriften für Gerichte und Verwaltungsbehörden geschaffen. Der Bund hat trotz seiner Bedarfsgesetzgebungskompetenz davon Abstand genommen, die Zustellvorschriften der Landesabgabenordnungen ausdrücklich aufzuheben. Mit den Ländern wurde jedoch vereinbart, dass für den Bereich der Landesabgabenordnungen innerhalb einer Frist von einem Jahr ab Kundmachung des Zustellgesetzes gleichartige Bestimmungen zu erlassen sind. Auf den Durchführungserlass des Bundeskanzleramtes-Verfassungsdienst vom 31. Jänner 1983, GZ. 601661/1-V/1/83, wird hingewiesen.

§ 31
Abgabestelle

Abgabestelle im Sinne dieses Gesetzes ist der Ort, an dem die Sendung dem Empfänger zugestellt werden darf. Das ist die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort.

Vgl § 4 Zustellgesetz.

§ 32
Änderung der Abgabestelle

(1) Eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, hat dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

(2) Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nichts anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.

(3) Behörden erster Instanz gegenüber besteht die Verpflichtung nach Abs. 1 für Abgabepflichtige auch so lange, als von ihnen Abgaben, ausgenommen durch Einbehaltung im Abzugswege zu entrichtende, wiederkehrend zu erheben sind.

Vgl § 8 Zustellgesetz. Zu Abs 3 vgl § 104 BAO.

§ 33

Zustellungsbevollmächtigter

(1) Ist eine Person, die im Inland wohnt, gegenüber der Behörde zum Empfang von Schriftstücken bevollmächtigt, so hat die Behörde, sofern gesetzlich nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, diese Person als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, gilt die Zustellung in dem Zeitpunkt als vollzogen, in dem das Schriftstück dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

(2) Haben mehrere Personen einen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten, so ist mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung des Schriftstückes an ihn die Zustellung an alle diese Personen bewirkt. Hat eine Person mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so ist die Zustellung bewirkt, wenn sie auch nur an einen von ihnen vorgenommen worden ist.

(3) Ist eine schriftliche Ausfertigung an mehrere Personen gerichtet, die dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, oder die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, und haben diese der Behörde keinen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten bekannt gegeben, so gilt mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an eine dieser Personen die Zustellung an alle als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

(4) Wird ein Anbringen von mehreren Personen gemeinsam eingebracht, so kann, soweit nicht der Abs. 3 anzuwenden ist, aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, der an erster Stelle genannten Person mit Wirkung für alle Personen, die das Anbringen eingebracht haben, zugestellt werden, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

(5) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorladungen (§ 24) dem Vorgeladenen zuzustellen. Im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen können aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

(6) Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Behörden gegenüber unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle dem Vollmachtgeber zugeordneten Erledigungen erstreckt, die im Zuge eines Verfahrens ergehen.

(7) Wird durch einen Bescheid gemäß § 126 eine Klaglosstellung (§ 33 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1965 und § 86 des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953) bewirkt, so gilt insoweit die gegenüber dem Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof wirksame Zustellungsbevollmächtigung auch gegenüber der den Bescheid erlassenden Behörde als erteilt.

(8) Der § 32 gilt für Zustellungsbevollmächtigte sinngemäß.

(9) Einer Partei, die sich nicht nur vorübergehend im Ausland aufhält, oder einem solchen Beteiligten kann von der Behörde aufgetragen werden, innerhalb einer gleichzeitig zu bestimmenden mindestens zweiwöchigen Frist für ein bestimmtes oder für alle bei dieser Behörde anhängig werdenden Verfahren, die sie betreffen, einen im Inland wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Wird dieser Aufforderung nicht fristgerecht nachgekommen, so wird die Zustellung ohne Zustellversuch durch Hinterlegung bei der Behörde vorgenommen. Die Aufforderung muss den Hinweis auf diese Rechtsfolge enthalten.

Zu Abs 1 und 2 vgl § 9 Abs 1 und 2 Zustellgesetz. Zu Abs 3 vgl § 101 Abs 1 BAO, zu Abs 4 vgl § 103 Abs 4 BAO, zu Abs 5 vgl § 103 Abs 1 BAO, zu Abs 6 vgl § 103 Abs 2 BAO, zu Abs 7 vgl § 103 Abs 3 BAO. Zu Abs 8 vgl § 9 Abs 4 Zustellgesetz, zu Abs 9 vgl § 10 Zustellgesetz.

Judikatur:

VwGH 22.03.1996, 92/17/0084: Zustellung an mehrere Personen grundsätzlich nicht zulässig.

Eine gemeinsame Zustellung an mehrere Personen ist aber nicht zulässig. Ein an mehrere Personen gerichtetes Schriftstück gilt nur an die Person zugestellt, die es übernommen hat (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. September 1977, Slg. N.F. Nr. 9383/A, sowie *Hauer - Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁴, Anm 3 zu § 5 Zustellgesetz). Ein Beisatz, dass das Schriftstück von NK auch als Ersatzempfänger für den Beschwerdeführer übernommen worden sei, ist der in Frage stehenden "Zustelliste" nicht zu entnehmen; ebenso ist dem Verwaltungsakt auch nicht zu entnehmen, dass eine Heilung des Zustellmangels durch tatsächliches Zukommen im Sinne des § 7 Zustellgesetz eingetreten wäre.

Anmerkungen:

Zu Abs 3:

1. Abs 3 betrifft die Zustellung einheitlicher Abgabenbescheide (§ 81 Abs 5 AbgVG). Die Wirksamkeit eines solchen einheitlichen Abgabenbescheides allen Gesamtschuldnern gegenüber setzt im Hinblick auf § 27 Abs 2 AbgVG voraus, dass im Spruch des Bescheides die Gesamtschuldner genannt sind, an die der Bescheid ergeht. Wird ein einheitlicher Abgabenbescheid ohne Anwendung der Zustellfiktion des § 33 Abs 3 AbgVG erlassen, so wird jedem Gesamtschuldner gegenüber der einheitliche Abgabenbescheid mit Zustellung einer Ausfertigung des Bescheides wirksam. Ergehen Abgabenbescheide ohne Anwendung des § 81 Abs 5 AbgVG (also werden sie nur an einen betreffenden Gesamtschuldner gerichtet), so wird im Bescheid nur der jeweils in Betracht kommende Gesamtschuldner angesprochen. Trotz einheitlichen Abgabenanspruches handelt es sich dann im Hinblick auf die Nennung verschiedener Personen, an die der Bescheid ergeht (§ 27 Abs 2 AbgVG), um verschiedene Abgabenbescheide, die

jeweils nur dem im Spruch genannten Abgabenschulder gegenüber wirksam werden (s *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 5 f).

2. Zur Zustellung von Abgabenbescheiden beim Wohnungseigentum s § 17 Abs 2 und Abs 5 iVm § 13c WEG sowie etwa VwGH 24.11.1995, 92/17/0234 (abgedruckt bei § 29 AbgVG). Vgl auch VwGH 24.01.2000, 97/17/0183 (abgedruckt bei § 15 AbgVG).

§ 34

Besondere Fälle der Zustellung

(1) Zustellungen im Ausland sind nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen oder allenfalls auf dem Weg, den die Gesetze oder sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll, oder die internationale Übung zulassen, erforderlichenfalls unter Mitwirkung der österreichischen Vertretungsbehörden, vorzunehmen.

(2) Zur Vornahme von Zustellungen an Ausländer oder internationale Organisationen, denen völkerrechtliche Privilegien und Immunitäten zustehen, ist unabhängig von ihrem Aufenthaltsort oder Sitz die Vermittlung des Bundesministeriums für Auswärtige Angelegenheiten in Anspruch zu nehmen.

(3) Zustellungen an Mitglieder von Einheiten, die auf Ersuchen einer internationalen Organisation oder der Liga der Rot-Kreuz-Gesellschaften um Hilfeleistung ins Ausland entsendet wurden, sind im Wege des Vorgesetzten der Einheit vorzunehmen.

(4) Zustellungen im Ausland, die nicht gemäß Abs. 1 bis 3 bewirkt werden können, sind mittels eingeschriebenen Briefes zu bewirken. Soll die Zustellung beurkundet sein, so hat sie unter Benützung der im Weltpostverkehr üblichen Rückscheine (avis de reception) zu erfolgen.

(5) Liegt vom anderen Staat keine ausdrückliche oder stillschweigende Zustimmung für Zustellungen gemäß Abs. 4 vor, so haben diese durch öffentliche Bekanntmachung (§ 43) zu erfolgen.

Zu Abs 1, 2 und 3 vgl § 11 Abs 1, 2 und 3 Zustellgesetz. Zu Abs 4 vgl (ehemals) § 106 BAO, welcher im Hinblick auf § 11 Zustellgesetz entbehrlich erschien und mit BGBl I Nr 70/1997 aufgehoben wurde.

§ 35¹⁾

Zustellung an den Empfänger

(1) Die Sendung ist dem Empfänger an der Abgabestelle zuzustellen. Ist aber auf Grund einer Anordnung der Behörde an eine andere Person als den Empfänger zuzustellen, so tritt diese an die Stelle des Empfängers.

(2) Bei Zustellungen durch Organe der Post oder der Gemeinde darf auch an eine gegenüber der Post oder der Gemeinde zur Empfangnahme solcher Sendungen bevollmächtigte Person zugestellt werden, soweit dies nicht durch einen Vermerk auf der Sendung ausgeschlossen ist.

(3) Ist der Empfänger keine natürliche Person, so ist die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen.

(4) Ist der Empfänger eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person, so ist die Sendung in der Kanzlei zuzustellen und darf an jeden dort anwesenden Angestellten des Parteienvertreters zugestellt werden. Durch Organe der Post darf an bestimmte Angestellte nicht oder nur an bestimmte Angestellte zugestellt werden, wenn der Parteienvertreter dies schriftlich bei der Post verlangt hat. Die Behörde hat Angestellte des Parteienvertreters wegen ihres Interesses an der Sache oder auf Grund einer zuvor der Behörde schriftlich abgegebenen Erklärung des Parteienvertreters durch einen Vermerk auf der Sendung und dem Rückschein von der Zustellung auszuschließen. An sie darf nicht zugestellt werden.

(5) Außerhalb der Abgabestelle kann vorbehaltlich des § 43 Abs. 1 rechtswirksam nur zugestellt werden, wenn die Annahme der Sendung nicht verweigert wird.

(6) Ist keine Abgabestelle im Inland vorhanden, so darf an jedem Ort zugestellt werden, an dem der Empfänger angetroffen wird.

(7) Untersteht der Empfänger einer Anstaltsordnung und dürfen ihm auf Grund gesetzlicher Bestimmungen Sendungen nur durch den Leiter der Anstalt oder durch eine von diesem bestimmte Person oder durch den Untersuchungsrichter ausgehändigt werden, so ist die Sendung dem Leiter der Anstalt oder der von ihm bestimmten Person vom Zusteller zur Vornahme der Zustellung zu übergeben.

(8) Zustellungen an Personen, die den Präsenz- oder Ausbildungsdienst leisten, sind durch das unmittelbar vorgesetzte Kommando vorzunehmen.

(9) Bei sonstigen Zustellungen in Kasernen oder auf anderen militärisch genutzten Liegenschaften ist das für deren Verwaltung zuständige

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 84/1998

Kommando vorher davon in Kenntnis zu setzen. Auf Verlangen des Kommandos ist ein von ihm zu bestimmender Soldat oder Bediensteter der Heeresverwaltung dem Zusteller beizugeben.

Zu § 35 Abs 1 bis 6 vgl §13 Zustellgesetz, zu Abs 7 vgl § 14 Zustellgesetz, zu Abs 8 und 9 vgl § 15 Zustellgesetz.

§ 36 Ersatzzustellung

(1) Kann die Sendung nicht dem Empfänger zugestellt werden und ist an der Abgabestelle ein Ersatzempfänger anwesend, so darf an diesen zugestellt werden (Ersatzzustellung), sofern der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 35 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält.

(2) Ersatzempfänger kann jede erwachsene Person sein, die an derselben Abgabestelle wie der Empfänger wohnt oder Arbeitnehmer oder Arbeitgeber des Empfängers ist und die - außer wenn sie mit dem Empfänger im gemeinsamen Haushalt lebt - zur Annahme bereit ist.

(3) Durch Organe der Post darf an bestimmte Ersatzempfänger nicht oder nur an bestimmte Ersatzempfänger zugestellt werden, wenn der Empfänger dies schriftlich bei der Post verlangt.

(4) Die Behörde hat Personen wegen ihres Interesses an der Sache oder auf Grund einer schriftlichen Erklärung des Empfängers durch einen Vermerk auf der Sendung und dem Rückschein von der Ersatzzustellung auszuschließen. An sie darf nicht zugestellt werden.

(5) Eine Ersatzzustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 35 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

Zu § 36 vgl § 16 Zustellgesetz.

§ 37 Hinterlegung

(1) Kann die Sendung an der Abgabestelle nicht zugestellt werden und hat der Zusteller Grund zur Annahme, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 35 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, so ist das Schriftstück im Falle der Zustellung durch die Post beim zuständi-

gen Postamt, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn sie sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen.

(2) Von der Hinterlegung ist der Empfänger schriftlich zu verständigen. Die Verständigung ist in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten (Briefeinwurf, Hausbrieffach) einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstüre (Wohnungs-, Haus-, Gartentüre) anzubringen. Sie hat den Ort der Hinterlegung zu bezeichnen, den Beginn und die Dauer der Abholfrist anzugeben sowie auf die Wirkung der Hinterlegung hinzuweisen.

(3) Die hinterlegte Sendung ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Sendungen gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 35 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem die hinterlegte Sendung behoben werden könnte.

(4) Die im Wege der Hinterlegung vorgenommene Zustellung ist auch dann gültig, wenn die im Abs. 2 oder die im § 40 Abs. 3 genannte Verständigung beschädigt oder entfernt wurde.

Zu § 37 vgl § 17 Zustellgesetz.

§ 38 Nachsendung

(1) Hält sich der Empfänger nicht regelmäßig (§ 37 Abs. 1) an der Abgabestelle auf, so ist die Sendung an eine andere inländische Abgabestelle nachzusenden, wenn sie

- a) durch Organe der Post zugestellt werden soll und nach den für die Beförderung von Postsendungen geltenden Vorschriften die Nachsendung vorgesehen ist;
- b) durch Organe der Behörde oder einer Gemeinde zugestellt werden soll, die neue Abgabestelle ohne Schwierigkeit festgestellt werden kann und im örtlichen Wirkungsbereich der Behörde oder der Gemeinde liegt.

(2) Sendungen, deren Nachsendung durch einen auf ihnen angebrachten Vermerk ausgeschlossen ist, sind nicht nachzusenden.

Zu § 38 vgl § 18 Zustellgesetz.

§ 39

Zurückstellung an die Behörde, Verweigerung der Annahme

(1) Sendungen, die weder zugestellt werden können, noch nachzusenden sind oder die zwar durch Hinterlegung zugestellt, aber nicht abgeholt worden sind, sind der Behörde zurückzustellen.

(2) Auf der Sendung ist der Grund der Zurückstellung zu vermerken.

(3) Verweigert der Empfänger oder ein im gemeinsamen Haushalt mit dem Empfänger lebender Ersatzempfänger die Annahme ohne Vorliegen des im § 35 Abs. 5 genannten oder eines anderen gesetzlichen Grundes, so ist die Sendung an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, nach § 37 ohne die dort vorgesehene schriftliche Verständigung zu hinterlegen.

(4) Zurückgelassene Sendungen gelten damit als zugestellt.

(5) Wird dem Zusteller der Zugang zur Abgabestelle verwehrt, verleugnet der Empfänger seine Anwesenheit oder lässt er sich verleugnen, so gilt dies als Verweigerung der Annahme.

Zu Abs 1 und 2 vgl § 19 Zustellgesetz, zu Abs 3 bis 5 vgl § 20 Zustellgesetz.

§ 40

Zustellung zu eigenen Händen

(1) Wenn wichtige Gründe hierfür vorliegen, hat die Behörde die schriftlichen Ausfertigungen mit Zustellnachweis zuzustellen. Bei Vorliegen besonders wichtiger Gründe ist die Zustellung zu eigenen Händen des Empfängers zu bewirken.

(2) Dem Empfänger zu eigenen Händen zuzustellende Sendungen dürfen nicht an einen Ersatzempfänger zugestellt werden.

(3) Kann die Sendung beim ersten Zustellversuch nicht zugestellt werden, so ist der Empfänger schriftlich unter Hinweis auf die sonstige Hinterlegung zu ersuchen, zu einer gleichzeitig zu bestimmenden Zeit an der Abgabestelle zur Annahme des Schriftstückes anwesend zu sein. Dieses Ersuchen ist in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten (Briefeinzwurf, Hausbrieffach) einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstüre (Wohnungs-, Haus-, Gar-

tentüre) anzubringen. Zur angegebenen Zeit ist ein zweiter Zustellversuch durchzuführen. Ist auch dieser erfolglos, ist nach § 37 zu hinterlegen.

Zu Abs 1 vgl § 102 BAO, zu Abs 2 und 3 vgl § 21 Zustellgesetz.

§ 41 **Zustellnachweis**

(1) Die Zustellung ist vom Zusteller auf dem Zustellnachweis (Zustellschein, Rückschein) zu beurkunden.

(2) Der Übernehmer der Sendung hat die Übernahme durch Unterfertigung des Zustellnachweises unter Beifügung des Datums und, soweit er nicht der Empfänger ist, seines Naheverhältnisses zu diesem zu bestätigen. Verweigert der Übernehmer die Bestätigung, so hat der Zusteller die Tatsache der Verweigerung, das Datum und gegebenenfalls das Naheverhältnis des Übernehmers zum Empfänger auf dem Zustellnachweis zu vermerken.

(3) Der Zustellnachweis ist unverzüglich an die Behörde zurückzusenden.

Zu § 41 vgl § 22 Zustellgesetz.

§ 42 **Hinterlegung ohne Zustellversuch**

(1) Hat die Behörde auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift angeordnet, dass eine Sendung ohne vorhergehenden Zustellversuch zu hinterlegen ist, so ist diese sofort beim Postamt, beim Gemeindeamt oder bei der Behörde selbst zur Abholung bereitzuhalten.

(2) Die Hinterlegung ist vom Postamt oder vom Gemeindeamt auf dem Zustellnachweis, von der Behörde auch auf andere Weise zu beurkunden.

(3) Soweit dies zweckmäßig ist, ist der Empfänger durch eine an die angegebene inländische Abgabestelle zuzustellende schriftliche Verständigung oder durch mündliche Mitteilung an Personen, von denen der Zusteller annehmen kann, dass sie mit dem Empfänger in Verbindung treten können, von der Hinterlegung zu unterrichten.

(4) Die so hinterlegte Sendung gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt.

Zu § 42 vgl § 23 Zustellgesetz.

§ 43

Unmittelbare Ausfolgung bei der Behörde Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung

(1) Ein bereits versandbereites Schriftstück kann dem Empfänger unmittelbar bei der Behörde gegen eine schriftliche Übernahmebestätigung ausgefolgt werden.

(2) Zustellungen an Personen, deren Abgabestelle unbekannt ist, oder an eine Mehrheit von Personen, die der Behörde nicht bekannt sind, können, wenn es sich nicht um ein Strafverfahren handelt, kein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist und nicht gemäß § 32 vorzugehen ist, durch Anschlag an der Amtstafel, dass ein zuzustellendes Schriftstück bei der Behörde liegt, vorgenommen werden. Findet sich der Empfänger zur Empfangnahme des Schriftstückes (Abs. 1) nicht ein, so gilt, wenn gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, die Zustellung als bewirkt, wenn seit dem Anschlag an der Amtstafel der Behörde zwei Wochen verstrichen sind.

(3) Die Behörde kann die öffentliche Bekanntmachung in anderer geeigneter Weise ergänzen.

Zu § 43 vgl § 24 Zustellgesetz.

§ 44

Zustellung ohne Zustellnachweis

(1) Die §§ 35 bis 43 gelten sinngemäß auch für Zustellungen ohne Zustellnachweis, die durch Organe der Behörde oder der Gemeinde vorgenommen werden. Das zuzustellende Schriftstück gilt als zugestellt, wenn es in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten (Briefeinwurf, Hausbrieffach) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wurde.

(2) Zustellungen im Sinne des Abs. 1 gelten als am dritten Werktag nach der Übergabe an die Gemeinde oder den behördlichen Zusteller bewirkt, es sei denn, es wäre behauptet, die Zustellung sei nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen worden. Im Zweifel obliegt es der Behörde, die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung nachzuweisen. War der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 35 Abs. 3 im Zeitpunkt der Zustellung vorübergehend von der Abgabestelle abwesend, so wird die Zustellung erst mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

(3) Bei Zustellungen ohne Zustellnachweis durch Organe der Post gelten neben den Vorschriften über die Zustellung von Postsendungen nur die §§ 32 Abs. 1, 33, 34, 45 und sinngemäß auch Abs. 2 dieser Bestimmung.

Zu § 44 vgl § 26 Zustellgesetz.

§ 45

Mängel der Zustellung

(1) Wird das gleiche Schriftstück mehrmals gültig zugestellt, so ist die erste Zustellung maßgebend.

(2) Unterlaufen bei der Zustellung Mängel, so gilt sie als in dem Zeitpunkt vollzogen, in dem das Schriftstück der Person, für die es bestimmt ist (Empfänger), tatsächlich zugekommen ist.

Zu Abs 1 vgl § 6 Zustellgesetz, zu Abs 2 vgl § 7 Zustellgesetz.

Judikatur:

VwGH 29.05.1995, 93/17/0318: Keine Heilung eines Zustellmangels, wenn Zustellung an eine nicht zustellbevollmächtigte Person erfolgt.

Der XY-Verband war im verwaltungsbehördlichen Verfahren jedoch nicht zustellungsbevollmächtigt, weil in der Vollmachtsurkunde der Text, daß "gleichzeitig ... die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde" erteilt wird, gestrichen ist. Die Zustellung einer Erledigung an eine Person, die zu Unrecht als Zustellungsbevollmächtigter der Partei angesehen wird, entsprechend der Zustellverfügung vermag gegenüber der Partei keine Rechtswirkungen zu entfalten; dies selbst im Falle des tatsächlichen Zukommens an die Partei, weil weder ein Fall des § 7 ZustG noch des § 9 Abs. 1 zweiter Satz ZustG vorliegt (vgl. *Hauer - Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁴, 1186, und das dort angeführte Erkenntnis vom 18. Mai 1988, Zl. 87/02/0150). Die als Abgabenbescheid intendierte Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz ist daher mangels einer für die Beschwerdeführerin rechtswirksamen Zustellung als Bescheid rechtlich nicht existent geworden. Die Berufungsbehörde hätte daher die Berufung als unzulässig zurückweisen müssen, ihre Entscheidung in der Sache war rechtswidrig. Für die belangte Behörde ergab sich daraus, daß sie den Berufungsbescheid hätte beheben müssen. Der angefochtene Bescheid ist daher inhaltlich rechtswidrig.

§ 46

Berechnung der Fristen

(1) Bei der Berechnung der Fristen, die nach Tagen bestimmt sind, wird der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet.

(2) Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monats.

(3) Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, den Karfreitag oder den 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

(4) Die Tage des Postenlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet.

(5) Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekannt gegeben worden ist (§ 29).

Vgl §§ 32, 33 AVG (ebenso § 108 BAO). Zu Abs 5 vgl § 109 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmungen über die Fristen sind im Wesentlichen den §§ 32 und 33 AVG. 1950 bzw. dem § 10 Abgabenrechtsmittelgesetz nachgebildet.

EB zu Abs 3:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die Neufassung des Abs. 3 soll bewirkt werden, dass auch das Ende von Fristen, die am 24. Dezember ablaufen würden, auf den nächsten Tag nach den Weihnachtsfeiertagen, der weder ein Samstag noch Sonntag ist, hinausgeschoben wird.

Judikatur:

VwGH 05.07.2000, 2000/03/0152: § 46 Abs 4 AbgVG erfasst nicht die Übermittlung mittels Telefax oder e-mail.

Nach dieser (§ 33 Abs 3 AVG) für den Fristenlauf allgemein - somit auch für die Frist einer Berufung - maßgeblichen Bestimmung sind (wie erwähnt) die Tage des Postenlaufes in den Lauf einer Frist nicht einzurechnen. Für eine ganz bestimmte Übermittlungsart, nämlich die Übermittlung im Wege der Übergabe einer Sendung an die Post, bedeutet dies, dass ein Anbringen mit der besagten Übergabe und damit vor der tatsächlichen Entgegennahme durch die Behörde als eingebracht gilt, sofern dieses Anbringen der Post rechtzeitig zur Beförderung an die (richtige) Stelle übergeben wurde und bei der Behörde in der Folge tatsächlich eingelangt ist (vgl. *Walter/Thienel*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, I 2, 456, FN 5 zu § 33 AVG, und 1155, FN 18 zu § 63 AVG sowie die auf S 485 ff zitierte Rechtsprechung zu § 33 AVG). Nach der Rechtsprechung ist für den Beginn des Postenlaufes maßgeblich, wann das Schriftstück von der Post in Behandlung genommen wird, wobei zur Beurteilung dieses Zeitpunktes grundsätzlich der auf der Briefsendung angebrachte Datumsstempel heranzuziehen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Jänner 1996, Zl. 94/20/0224, mwH). Auf dem Boden dieses Begriffsverständnisses wird der Fall der Benützung einer Telefonleitung beim Absetzen eines Telefax - auf den die Beschwerde hinweist - von § 33 Abs. 3 leg.cit. nicht erfasst. Der dargestellten Auffassung liegt das Verständnis zu Grunde, dass die Post als

"verlängerter Arm" der Behörde anzusehen ist (vgl. *Mannlicher/Quell*, Das Verwaltungsverfahren⁸, Erster Halbband, (1975), 229, FN 3 zu § 33 AVG), was im Übrigen nicht nur bei der Einbringung von Anbringen, sondern insbesondere auch bei der Qualifikation des Zustellungsaktes behördlicher Schriftstücke durch die Post als letzter Teilakt des behördlichen Verfahrens zum Ausdruck kommt (vgl. Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts⁷, Rz. 198). Aus § 33 Abs. 3 AVG lässt sich somit eine Zweiteilung der Übermittlungsmöglichkeiten von Anbringen an die Behörde erkennen: Die Übermittlung im Wege der Post, bei der die durch Postaufgabevermerk dokumentierte Übergabe (unter den oben angesprochenen weiteren Voraussetzungen) am letzten Tag der Frist fristwährend ist, und alle anderen Übermittlungsmodalitäten, etwa durch eigene Übergabe bei der Behörde, Übermittlung durch Boten, Übermittlung durch Telefax oder e-mail. (...) Vor diesem Hintergrund ist den gleichheitsrechtlichen Bedenken, der "Telefax-Postweg" und der "herkömmliche Postweg" würden ungleich behandelt, entgegenzuhalten, dass die Anwendung des in § 33 Abs. 3 AVG normierten "Postenlaufprivilegs" für den Fall der Übergabe eines Anbringens an die Post am letzten Tag einer Frist voraussetzt, dass (wie erwähnt) die Post - als verlängerter Arm der Behörde - die Sendung durch Anbringung des Postaufgabevermerks auch nach Ende der Amtsstunden der Behörde, für die die Sendung bestimmt ist, fristwährend in Behandlung zieht, während für alle anderen Modalitäten der Übermittlung - etwa mittels Telefax - für ein solches Tätigwerden außerhalb der behördlichen Amtsstunden kein Raum ist. Durch diese unterschiedliche Regelung der beiden Einbringungsarten wird somit Unterschiedliches ungleich behandelt.

Anmerkungen:

Ritz, BAO-Kommentar², 235, weist zu Recht darauf hin, dass Abs 5 nicht für die nach Tagen zu berechnenden Fristen gelten, weil für solche Fristen der für den Beginn der Frist maßgebende Tag (Abs. 1) nicht mitgerechnet wird.

§ 47

Fristenänderung

(1) Gesetzlich festgesetzte Fristen können, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden.

(2) Von der Behörde festgesetzte Fristen können verlängert werden. Die Verlängerung kann nach Maßgabe der Abgabenvorschriften von Bedingungen, insbesondere von einer Sicherheitsleistung (§ 91), abhängig gemacht werden.

(3) Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Vgl § 110 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 46 (vormals § 39).

Anmerkungen:

1. Die Verlängerung gesetzlicher Fristen, etwa der Berufungsfrist gemäß § 109 Abs 2 AbgVG (vgl. weiters § 57 Abs 3 AbgVG) ist eine Besonderheit des Abgabenvorgfahrens. Behördliche Fristen (zB § 20 AbgVG) können auch im AVG verlängert werden.

2. Nach der überzeugenden Rechtsauffassung von Ritz, BAO-Kommentar², 215, 235, sind Erledigungen über Fristverlängerungen so genannte „verfahrensleitende Verfügungen“, die als Bescheide zu charakterisieren sind (vgl. § 28 AbgVG). Im Spruch eines solchen Fristverlängerungsbescheides sind allfällige sachgerechte Bedingungen mit aufzunehmen. Fristverlängerungsbescheide sind nicht gesondert anfechtbar (vgl. § 108 Abs 2 AbgVG).

§ 48¹

Zwangsstrafen

(1) Die Behörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 700 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Vgl § 111 BAO. Vgl. auch § 19 Abs 3 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die bescheidmäßige Festsetzung wäre dann unzulässig, wenn der Anordnung (gleichgültig, ob fristgerecht oder nach Ablauf der bestimmten Frist) vor Festsetzung der Zwangsstrafe entsprochen wurde, wenn die Erfüllung unmöglich geworden ist oder wenn die Leistung auf andere Weise erbracht wurde.

Gegen die bloße Androhung einer Zwangsstrafe, die in erster Linie die Erbringung verfahrensrechtlicher Anordnungen (z.B. Vorladungen, Vorlage von

¹ Fassung Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBI.Nr. noch nicht bekannt)

Unterlagen, Vorbehaltsbeantwortungen usw.) verfolgt, ist ebenso wie bei einer verfahrensleitenden Verfügung ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Dadurch wird der mit einer Zwangsstrafe Bedrohte in seinem Recht deshalb nicht verletzt, weil die Verhängung der Zwangsstrafe selbst - ebenso wie die Verhängung einer Ordnungsstrafe - mit einem besonderen Bescheid auszusprechen ist, gegen den das volle Rechtsmittel zusteht.

Judikatur:

VwGH 22.02.2000, 96/14/0079:

Die Aufforderung zur Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren, sonstigen Schriften und Urkunden gemäß § 138 Abs 2 BAO (Hinweis *Stoll*, BAO-Kommentar, 1196) bzw die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen zur Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (Hinweis E 28.2.1989, 86/14/0033; *Ritz*, BAO-Kommentar/2, Tz 2 zu § 111) fällt unter die auf Grund gesetzlicher Befugnisse nach § 111 Abs 1 BAO getroffenen Anordnungen.

Anmerkungen:

1. Zwangsstrafen dienen der Behörde dazu, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verhalten. Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolgt mittels Bescheid und ist gesondert anfechtbar.

2. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen und nur zur Erzwingung unvertretbarer Leistungen angedroht und festgesetzt werden. Die Festsetzung ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre.

3. Nach *Ritz*, BAO-Kommentar², 238, ist die Zwangsstrafe insbesondere auch zur Durchsetzung der allgemeinen und erhöhten Mitwirkungspflicht zulässig.

§ 49¹

Ordnungsstrafen

(1) Das Organ einer Behörde, das eine Amtshandlung leitet, hat für die Aufrechterhaltung der Ordnung und für die Wahrung des Anstandes zu sorgen.

(2) Personen, welche die Amtshandlung stören oder durch ungeziemendes Benehmen den Anstand verletzen, sind zu ermahnen. Bleibt die Ermahnung erfolglos, so kann ihnen nach vorausgegangener Androhung das Wort entzogen werden, ihre Entfernung verfügt und ihnen die Bestellung eines Bevollmächtigten aufgetragen oder gegen sie eine Ordnungsstrafe bis zu 100 Euro verhängt werden.

(3) Die gleiche Ordnungsstrafe kann die Behörde gegen Personen verhängen, die sich in schriftlichen Eingaben einer beleidigenden Schreibweise bedienen.

¹ Fassung Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBI.Nr. noch nicht bekannt)

(4) Die Verhängung einer Ordnungsstrafe schließt die strafgerichtliche Verfolgung wegen derselben Handlung nicht aus.

(5) Gegen öffentliche Organe, die in Ausübung ihres Amtes als Vertreter einschreiten und gegen Bevollmächtigte, die zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugt sind, ist, wenn sie einem Disziplinarrecht unterstehen, keine Ordnungsstrafe zu verhängen, sondern die Anzeige an die Disziplinarbehörde zu erstatten.

Vgl § 112 BAO (vgl auch § 34 AVG).

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Das Recht der Verhängung von Ordnungs- und Mutwillensstrafen ist im Abgabenverfahren erst durch die BAO eingeführt worden. Sie wurden den Bestimmungen der §§ 34 und 35 AVG. 1950 nachgebildet. Haftstrafen sind jedoch nicht vorgesehen.

§ 50

Rechtsbelehrung

Die Behörden haben den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren. Diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.

Vgl § 113 BAO (ebenso § 13a AVG).

Judikatur:

VwGH 25.01.1999, 93/17/0313:

Die Abgabenbehörde ist nicht verhalten, einem StPfl Anleitungen iSd § 113 BAO zu erteilen, wenn dieser eine solche Anleitung nicht ausdrücklich verlangt; denn dieses Verlangen ist Voraussetzung für die Anleitung durch die Abgabenbehörde.

1.4 4. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen über die Verwaltung der Abgaben

§ 51

Allgemeine Pflichten der Behörden

(1) Die Behörden haben darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabevorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu ermitteln und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

(2) Die Landesregierung kann für die Verwaltung von Abgaben durch Verordnung die Verwendung bestimmter Vordrucke, insbesondere für die Einreichung von Steuererklärungen und für Abgabenbescheide, vorschreiben, wenn dies aus Gründen der Einheitlichkeit und Vereinfachung des Verfahrens geboten ist.

Zu Abs 1 vgl § 114 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 51 bis 53 (vormals §§ 43 bis 45):

Als Grundsätze der Abgabenverwaltung werden vor allem das Offizialprinzip, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die amtliche Ermittlungspflicht und das Parteiengehör herausgestellt. Zu § 43 Abs. 2 (nunmehr § 51 Abs 2) siehe die Ausführungen zu § 49 (nunmehr § 57). Der Behörde auferlegten Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsfindung (§ 44 Abs. 1)(nunmehr §§ 50 Abs 1) steht die Pflicht der Parteien zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung (§ 46)(nunmehr § 54) gegenüber. Aus diesen auf das gleiche Ziel ausgerichteten Pflichten ergibt sich, dass nicht nur ein pflichtgemäßes, sondern auch ein von gegenseitigem Vertrauen getragenes Zusammenwirken zwischen Behörde und Parteien bestehen soll. Dies kommt auch durch § 44 Abs. 3 (nunmehr § 52 Abs 3) zum Ausdruck, wonach es der Behörde zur Pflicht gemacht wird, auch amtsbekannte Umstände zu Gunsten der Abgabepflichtigen selbst dann zu berücksichtigen, wenn diese von den Abgabepflichtigen nicht ausdrücklich vorgebracht oder geltend gemacht worden sind.

Dem Grundsatz der amtlichen Wahrheitsfindung entspricht es, dass die Behörde alle neu vorgebrachten Tatsachen und Beweismittel ohne Rücksicht auf den Stand des Verfahrens, also auch im Berufungsverfahren, auf ihre sachliche

und formale Berechtigung zu prüfen und zu würdigen hat. Sie darf, solange sie nicht entschieden, hat, über solche Vorbringen auch nach Ablauf einer dafür gesetzten Frist nicht hinwegsehen. Wenn allerdings für die Geltendmachung von Rechten besondere Ausschlussfristen vorgesehen sind, dann erstreckt sich die Prüfung des Vorbringens zunächst auf die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Vorbringens.

Die Beurteilung von für das Abgabeverfahren bedeutsamen Vorfragen wird in Anlehnung an § 38 AVG. 1950 geregelt.

Judikatur:

VwGH 08.03.1991, 90/17/0328: Kein Schutz von Treu und Glauben bei Zusagen, dass keine Abgaben eingehoben werden.

Für die allein entscheidende Frage, ob die gegenständliche Zusage des Bürgermeisters („dass auch für den Fall der Errichtung einer Ortskanalisierung die Einleitung der Abwässer des Betriebes und des Hauses Herrn AN und dessen Rechtsnachfolger im Besitz des Hauses X Nr. 180 in den zu schaffenden neuen Kanal mit keinen für Herrn AN und dessen Rechtsnachfolger entstehenden Kosten verbunden sein darf, demnach weder eine Kanalanschlussgebühr noch eine Kanalbenützungsgebühr von Herrn AN und dessen Rechtsnachfolger verlangt wird und die Gemeinde für den Fall einer Vorschreibung einer solchen Gebühr Herrn AN und dessen Rechtsnachfolger schadlos halten wird“) eine spätere bescheidförmige Abgabenvorschreibung rechtswidrig erscheinen lässt, ist auch die vom Beschwerdeführer angeschnittene Frage, ob das Schreiben als öffentlich-rechtlicher "Vertrag" gedeutet werden könnte, ohne Relevanz. Die beiden genannten maßgebenden Rechtsvorschriften des materiellen und formellen Abgabenrechtes sehen nämlich keine Rechtsgrundlage dafür vor, dass eine solche Erklärung - mag sie dem privatrechtlichen oder dem schlicht-hoheitlichen Verwaltungshandeln (nicht obrigkeitliche Vollziehung etwa im Sinne des Art. 23 B-VG) zugeordnet werden - eine Abgabenvorschreibung bei sonst gegebener Tatbestandsmäßigkeit ausschliesse (vgl. dazu etwa RUPPE, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979, 50, und PUCK, Haftung des Staates für informelle Zusagen und Auskünfte in: Aicher (Hrsg.), Die Haftung für staatliche Fehlleistungen im Wirtschaftsleben 1988, 171, 198). Aus diesen Erwägungen folgt, dass das Schreiben des Bürgermeisters vom 24. Dezember 1968 der in Rede stehenden Abgabenvorschreibung nicht entgegensteht und die diesbezüglich behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Vorstellungsbescheides nicht gegeben ist.

VwGH 20.01.1999, 96/13/0090: Kein Schutz von Treu und Glauben beim Abgehen von Verwaltungsübung.

Der Grundsatz von Treu und Glauben besteht nach stRsp des VwGH nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des AbgPfl auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein AbgPfl von der AbgBeh ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben, vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (Hinweis E 22. 4.1991, 90/15/0007).

VwGH 22.09.1999, 94/15/0104: Grundsatz des Schutzes von Treu und Glauben bei Auskünften.

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt bei von der Abgabenbehörde erteilten Auskünften Bedeutung zu, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellen. Auskünfte sind Wissenserklärungen, somit keine Bescheide und daher nicht bindend (vgl das von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zur Stützung ihrer Ansicht herangezogene hg Erkenntnis vom 14. Oktober 1992, 90/13/0009, Slg Nr 6717/F). Allerdings kann sich ein Schutz vor Vertrauensschaden für den Abgabepflichtigen, der die Auskunft erhalten hat, aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben. Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt jedoch voraus, dass die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden ist (vgl das hg Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0153), die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig gewesen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0101, Slg Nr 6815/F) und der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl das hg Erkenntnis vom 24. April 1996, 93/15/0076). Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt auch dann nicht vor, wenn der Abgabepflichtige durch vorangegangene abgabenbehördliche Prüfungen in seiner Rechtsmeinung bestärkt zu Dispositionen veranlasst wird, die in wieder aufgenommenen Verfahren von ihm nicht mehr beseitigt werden können (vgl das hg Erkenntnis vom 16. November 1993, 90/14/0179).

VwGH 26.07.2000, 97/14/0040 (ÖStZB 2001/90): Grundsatz des Schutzes von Treu und Glauben.

Nach st Rsp des VwGH setzt ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Es kann somit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeuten, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten einer gemäß § 90 EstG eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend eingerichtet hat und dann gerade das der Auskunft entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll (vgl E 24.05.1993, 92/15/0037, mwN).

Anmerkungen:

1. § 51 erster Satz normiert den so genannten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach *Ritz*, BAO, Kommentar², 246, sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 1252, ist dieser Grundsatz eine Interpretationsrichtlinie, der bei der Ermessensausübung und Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe Bedeutung zukommt (so auch VwGH 07.06.2001, 98/15/0065) Insofern kann dieser Grundsatz auch als Ausdruck der so genannten „Selbstbindung der Verwaltung“ gesehen werden. Diese bedeutet, dass die Behörde durch ständige Anwendung eine gleichmäßige Verwaltungspraxis, durch die sich die Verwaltung selbst bindet, begründet und gleich gelagerte Fälle nicht ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandeln darf (s *Oberndorfer*, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, 169; zur dt Rechtslage allgemein s *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁸, 555). Aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen, kann jedoch kein Recht einer Partei auf „Gleichbehandlung“ abgeleitet werden.

2. Auch im Abgabenrecht gilt der Grundsatz von Treu und Glauben. Das in Art. 18 B-VG normierte Legalitätsprinzip ist jedoch stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben (so VwGH 20.12.1999, 99/17/0316). Nach der kürzlich ergangenen Entscheidung des VwGH 07.06.2001, 98/15/0065, (RdW 2001/473), kann der Grundsatz von Treu und Glauben Abgabebeträge nur in dem Umfang in Wegfall bringen, der dem „Vertrauensschaden“ entspricht. Die entsprechende Auskunft, aus der Treu und Glauben abgeleitet werden, muss jedenfalls erteilt worden sein, bevor der Steuerpflichtige die maßgeblichen steuerlichen Dispositionen gesetzt hat.

§ 52

Verfahrensgrundsätze

(1) Die Behörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Verwaltung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Behörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Vgl § 115 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 51.

Judikatur:

VfGH 05.10.1988, B 184/88 (VfSlg 11.852): Beweislastregel entbindet die Abgabenbehörde nicht von der Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit.

Der VfGH hat unter den Gesichtspunkten des Beschwerdefalles keine Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit dieser und der anderen den Bescheid tragenden Rechtsgrundlagen. Er hält es insbesondere aus folgender Erwägung nicht für verfassungswidrig, dass der Gesetzgeber von der - durch einen Beweis des Steuerschuldners widerlegbaren - Vermutung ausgeht, dass die entgeltliche Abgabe von Getränken in der Regel zum Zweck des Konsums innerhalb der Grenzen der betreffenden Gemeinde erfolgen wird (vgl. VfSlg. 2796/1955). Denn nach Lehre und Rechtsprechung wird durch eine solche Beweislastregel weder die Pflicht zur Erforschung der materiellen

Wahrheit noch der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und der Unbeschränktheit der Beweismittel noch auch die unter den gesetzlichen Voraussetzungen bestehende Pflicht der Behörde zur Ermittlung der Höhe der Abgabe durch Schätzung (§ 147 TLAO) aufgehoben (vgl. VwGH v. 15. 3. 1985, 85/17/0033 und v. 10. 5. 1985, 84/17/0211 (mH auf weitere verwaltungsgerichtliche Entscheidungen und Literaturstellen); VfSlg. 9816/1983). (...) Ein willkürliches Verhalten einer Behörde liegt nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nämlich auch im Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außerachtlassen des konkreten Sachverhaltes (vgl. zB VfSlg. 8808/1980 und 10338/1985).

VwGH 10.05.1985, 84/17/0211: Beweislastregel schränkt Amtswegigkeitsgrundsatz (bloß) ein.

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens wird durch eine Verwaltungsvorschrift, die der Partei die Beweislast auferlegt, nicht aufgehoben, sondern lediglich eingeschränkt. Wenn dabei auch in der Regel gefordert wird, dass der Betreffende nicht nur die, zur Begründung seines Standpunktes erforderlichen tatsächlichen Behauptungen aufstellt, sondern auch Beweismittel hierfür anbietet, bedarf es hierfür doch keines förmlichen Beweisantrages. Die Behörde hat daher die Partei gegebenenfalls auch zur Vervollständigung ihres Vorbringens bzw zur Beibringung weiterer Beweismittel anzuleiten (Hinweis E 24.10.1973, 517/73, E 6.2.1974, 501/73, E 12.4.1983, 82/11/0142, E 10.10.1957, 930/55 und E 12.9.1963, 1600/62

VwGH 25.07.1990, 87/17/0305: Konkludente Sachverhaltsannahme nicht zulässig. Nichtbeantwortung einer Frage berechtigt Behörde nicht davon auszugehen, dass frühere Sachverhaltsbehauptung als zurückgezogen gilt.

Bei der Frage, wann der Abgabeananspruch hinsichtlich des Erschließungsbeitrages entstanden ist, handelt es sich um eine Rechtsfrage. Schon deshalb entsprach es nicht dem Gesetz, wenn die belangte Behörde in diesem Schreiben aussprach, nach fruchtlosem Ablauf von zwei Wochen werde das Einverständnis der Beschwerdeführerin mit der Annahme, dass der Abgabeananspruch mit Rechtswirksamkeit des Flächenwidmungsplanes (27. Jänner 1981) entstanden sei, vorausgesetzt; dies ganz abgesehen davon, dass auch sonst für eine derartige Fristsetzung unter der angeführten Sanktion sich keine gesetzliche Grundlage auffinden lässt. Was jedoch das Ersuchen anlangt, innerhalb der genannten Frist mitzuteilen, wann der errichtete Sammelkanal laut Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Dornbirn vom 2. April 1976 tatsächlich in Betrieb genommen worden sei, so durfte die belangte Behörde aus der Nichtbeantwortung dieser Frage noch nicht den Schluss ziehen, dass damit die in der vorangegangenen Äußerung vom 12. Mai 1987 aufgestellte Behauptung der Beschwerdeführerin, es könne von einer "Betriebsfertigstellung" zum Zeitpunkt des erwähnten Bescheides vom 2. April 1976 NICHT gesprochen werden und es sei die Betriebsfertigstellung erst "in der Folge", d.h. nach Anfang Dezember 1981 erfolgt, als zurückgezogen oder gegenstandslos zu gelten haben. (...) Unzulängliche Tatsachenfeststellung.

VwGH 30.09.1998, 94/13/0099: Zur Mitwirkungspflicht.

Der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs 1 BAO schließt die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen, nicht aus. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind sogar nur unter Bedachtnahme auf korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar. In dem Ausmaß, in dem die Partei

zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück.

VwGH 25.01.1999, 93/17/0313: Erhöhte Mitwirkungspflicht.

Die Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren tritt insbesondere dann in den Vordergrund, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, wenn sie das Vorliegen eines steuerlich begünstigenden Tatbestandes oder eines ungewöhnlichen Sachverhaltes behauptet.

VwGH 21.06.1999, 97/17/0501, 0502, 0503: Feststellungsmangel liegt vor, wenn im Hinblick auf die entscheidende Frage, ob dem innerstaatlichen Recht einschlägiges Gemeinschaftsrecht vorgeht, keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen wurden.

Da nämlich die Höhe der Fleischuntersuchungsgebühr nicht ohne weiteres durch die Anwendung der oberösterreichischen Fleischuntersuchungsgebühren-Verordnung ermittelt werden kann, sondern die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide wesentlich davon abhängt, ob die sich aus der Verordnung ergebende Höhe der Gebühr mit EG-Recht im Einklang steht, gehören zum maßgeblichen Sachverhalt für die Entscheidung in den vorliegenden Abgabensachen auch die Umstände, die die Beurteilung der EG-Konformität der innerstaatlichen Regelung ermöglichen (vgl. ähnlich im Zusammenhang mit der Frage, ob einer EG-Richtlinie im Beschwerdefall überhaupt Relevanz zukommt, das hg. Erkenntnis vom 23. März 1999, Zl. 97/02/0209). (...) Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass die Partei des Verwaltungsverfahrens auch das Recht auf Parteiengehör zu den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltselementen hat (...). Die von der belangten Behörde im Zusammenhang mit der Frage der Zulässigkeit der Vorschreibung einer höheren Gebühr getroffenen Sachverhaltsfeststellungen werden daher im fortgesetzten Verfahren der Beschwerdeführerin zur Kenntnis zu bringen und ihr Gelegenheit einzuräumen sein, dazu Stellung zu nehmen. (Vgl auch § 27 AbgVG.)

VwGH 27.04.2000, 96/15/0174: Pflicht zur Prüfung von Abgabenerklärungen, wenn Bedenken gegen die Richtigkeit bestehen.

Die Verletzung von Verfahrensvorschriften, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, erblickte die belangte Behörde in der Vernachlässigung der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO. Nach dieser Bestimmung haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. In welchen Fällen die Abgabenbehörde zur Erfüllung ihrer Aufgabe, die Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit zu prüfen, von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen hat, lässt sich den §§ 138 und 161 BAO entnehmen. Es sind dies Fälle, in denen Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung zu Zweifeln Anlass geben. Wann dies anzunehmen ist, muss im Einzelfall nach der für die Abgabenbehörde zur Zeit ihrer Prüfung erkennbaren Situation beurteilt werden. Standen der Abgabenbehörde alle Erkenntnismittel zur Verfügung, die die Grundlage für ihren Bescheid bildeten, hat die Partei die wesentlichen Unterlagen vorgelegt oder deren Vorlage und Einsicht angeboten, ist sie somit ihrer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vollständig nachgekommen und sprechen die näheren Umstände (Parteienverhalten, Mitwirkungsbereitschaft, Behördenverfahren) für die berechtigte Annahme, die

Behörde verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, sodass sie unter Bedachtnahme auf die Gegebenheiten des Verfahrensverlaufes zur begründeten Überzeugung gelangt, der erklärte und schließlich angenommene Sachverhalt entspreche der Wirklichkeit, dann kann sie ohne Zweifel auf weitere Erhebungen verzichten. Es liegt dann im Wesen der freien Beweiswürdigung, dass weitere Beweise nicht mehr aufgenommen werden; unter solchen Voraussetzungen müsste das Ermittlungsverfahren als ordnungsgemäß abgeführt gelten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0001, m.w.N.). Soweit die Beschwerdeführerin meint, der von der belangten Behörde herangezogene Verfahrensmangel sei nur dann gegeben, wenn tatsächlich eine Abweichung zwischen den Erklärungen und den Ergebnissen der Betriebsprüfung vorhanden gewesen wäre, übersieht sie, dass die Ermittlungspflicht des Finanzamtes bereits dann einsetzt, wenn Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung bestehen. Solche Bedenken hat die Beschwerdeführerin jedoch durch die in der Beilage zu den jeweiligen Jahresabschlüssen aufgenommene Vorbemerkung ohne jeden Zweifel erweckt. Das Finanzamt hätte sich daher bei Erlassung der Bescheide nicht mit dem Inhalt der Erklärungen der Beschwerdeführerin begnügen und ohne jedwede Prüfung des Sachverhaltes vorgehen dürfen. Der Auffassung der belangten Behörde, dem Finanzamt sei ein Verstoß gegen die Verfahrensvorschrift des § 115 Abs. 1 BAO anzulasten, kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Im Beschwerdefall liegt es auf der Hand, dass die unterlassenen Erhebungen einen anderen Bescheid des Finanzamtes hätten nach sich ziehen können.

VwGH 02.08.2000, 97/13/0019: Behörde muss sich nicht mit sämtlichen Behauptungen auseinander setzen, wenn diese in sich widersprüchlich und unverhältnismäßig umfangreich sind.

Wenn auch die Abgabenbehörde zwar den entscheidungsrelevanten Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat, so verkennt der Beschwerdeführer grundsätzlich, dass sich die Abgabenbehörden schon aus verfahrensökonomischen Gründen nicht mit jedem in seinen zahlreichen Eingaben enthaltenen Widersprüchen und Irrtümern im Detail auseinander zu setzen hatte. So wird vom Beschwerdeführer selbst in der Beschwerdeschrift ausgeführt, dass die von ihm dem Prüfer übergebenen Aufzeichnungen voller Widersprüche und damit als Beweismittel überhaupt nicht geeignet gewesen seien. Die einzelnen Schriftsätze sind von endlosen Wiederholungen gekennzeichnet, die kaum erkennen lassen, ob es sich um Zitierungen früherer Schriftsätze oder um neues, vom bisherigen Vorbringen abweichendes Begehren handelt. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist hinsichtlich der einzelnen Streitpunkte - Anteil der betrieblichen Nutzung von Neubau und Garage und der Finanzierungskosten, Kfz-Aufwendungen und Lohnaufwendungen - keineswegs von einer solchen Komplexität, dass er einen derart enormen Aufwand an umfangreichsten Schriftsätzen, wie sie der Beschwerdeführer - ein Steuerberater und Wirtschaftsprüfer - mit stets abgewandeltem Vorbringen im Verwaltungsverfahren und auch vor dem Verwaltungsgerichtshof erhoben hat, erfordern würde. Der Vorwurf des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe sich über seine (unbewiesenen) Behauptungen "ohne jedes Ermittlungsverfahren" hinweggesetzt, ist im Hinblick auf das außergewöhnlich aufwändige Abgabenverfahren schlechthin unverständlich.

Anmerkungen:

Zu Abs 1:

1. § 52 Abs 1 normiert den so genannten Untersuchungsgrundsatz.

2. Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Eine vollständige Erhebung und Überprüfung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles anlässlich der Prüfung der Abgabenerklärung wäre zweifellos als Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht anzusehen. Die Ermittlungspflicht wird vielmehr grundsätzlich dort ihre Grenze finden, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt (ein Sachverhaltselement) nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine konkrete Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen (VwGH 3.4.1984, 81/14/0143). Keine Verletzung der Ermittlungspflicht liegt vor, wenn die Umstände (Parteienverhalten, Mitwirkungsbereitschaft, Behörden Erfahrungen) für die berechnigte Annahme sprechen, die Behörde verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, und daher weitere Ermittlungen unterbleiben (VwGH 17.3.1994, 91/14/0001) (so *Ritz*, BAO-Kommentar², 253).

3. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Die Mitwirkungspflicht ist keine Beweislast (so *Ritz*, BAO-Kommentar², 253).

4. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht etwa,

- wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben,
- wenn aus anderen Gründen die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden eingeschränkt sind (zB Bankgeheimnis),
- wenn wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird,
- bei Begünstigungsbestimmungen,
- wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehen (*Ritz*, BAO-Kommentar², 254 f).

5. Die der Behörde auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit wird durch eine gesetzlich normierte Umkehr der Beweislast NICHT aufgehoben; letzteres bedeutet lediglich, dass es zum Nachteil der betroffenen Partei ausschlägt, wenn der Gegenbeweis nicht zu erbringen ist („non liquet“). Fordert hingegen eine Norm den Nachweis von Tatsachen durch Vorlage von Urkunden, so darf die Abgabenbehörde die fraglichen Tatsachen nicht durch eigene Ermittlungen aufklären (*Ritz*, BAO-Kommentar² 251).

Zu Abs 2:

Das Parteiengehör dient vor allem dazu, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu zu geben. Nicht nur das Ergebnis der Beweisaufnahme (zB Inhalt der Zeugenaussage), sondern auch die Beweisquelle (zB Identität des Zeugen) ist bekannt zu geben. Allerdings muss die Beweiswürdigung der Partei nicht vor Bescheiderlassung zur Kenntnis gebracht werden. Vgl hiezu *Ritz*, BAO-Kommentar², 256 mHa die Rsp.

Zu Abs 3:

Abs 3 normiert eine Absage an eine einseitig fiskalistische Vorgangsweise (kein Grundsatz „in dubio pro fisco“).

Zu Abs 4:

Kein Neuerungsverbot im Abgabenvorverfahren (s auch VwGH 28.09.1998, 97/16/0052). Ebenso kein Neuerungsverbot im Vorstellungsverfahren (VwGH 05.12.1991, 91/17/0110). Vgl auch § 108 und § 121 Abs 4 AbgVG.

§ 53

Vorfragen

(1) Sofern die Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, sind die Behörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Behörde im Sinne des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Vgl § 116 BAO. Vgl auch § 38 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 51.

Judikatur:

VwGH 28.09.1998, 96/16/0158:

Bei einer Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO handelt es sich um eine Frage, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur durch eine andere Behörde oder durch ein Gericht ist (Hinweis E 17.5.1990, 89/16/0037).

Anmerkungen:

1. Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandelement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet. Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet (Ritz, BAO-Kommentar², 259).

2. Abs 2 bestimmt, dass keine Bindung der Abgabenbehörden an gerichtliche Entscheidungen im Zivilprozess (wohl aber im Außerstreitverfahren) besteht, da diese auf der Parteimaxime beruhen.

3. Strittig, aber wohl zu bejahen, ist, ob Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH eine (bindende) Vorfrage darstellen. Für die das AbgVG anwendenden Abgabenbehörden ist diese Frage zumindest für das Aussetzungsverfahren weniger entscheidend, da § 122 AbgVG eine Aussetzung auch bei „gleichen oder ähnlichen Rechtsfragen“ zulässt. Problematischer stellt sich die Situation für die Vorstellungsbehörde dar, da sie gemäß § 92 Abs 4 GG nicht das AbgVG, sondern das AVG, und somit dessen § 38 anzuwenden hat. Allerdings setzt auch der VwGH seine Verfahren gemäß § 38 AVG iVm § 62 Abs 1 VwGG aus, wenn zur maßgeblichen Rechtsfrage ein Vorabentscheidungsverfahren anhängig ist (vgl statt vieler VwGH 04.03.1999, 98/16/0166, 0185, 0204 0354). Bemerkenswert ist weiters, dass in VwGH 14.10.1999, 99/16/0288, 0289, der § 38 AVG inhaltlich dem § 122 AbgVG insoweit angeglichen wurde, als auch in Aussetzungsverfahren gemäß § 38 AVG „jedenfalls in Abgabenangelegenheiten“ die Behörden im Rahmen ihrer Ermessensübung und der dazu erforderlichen Begründung Parteiinteressen, die einer Aussetzung entgegenstehen können, nicht außer Acht lassen dürfen, obwohl im § 38 AVG – im Unterschied zu § 122 AbgVG – nicht ausdrücklich eine Bedachtnahme auf Parteiinteressen angeordnet ist.

4. Sofern eine von der Abgabenbehörde selbst beurteilte Vorfrage später von der zuständigen Behörde/Gericht anders entschieden wird, bildet dies einen Wiederaufnahmegrund (vgl § 127 Abs 1 lit c AbgVG).

§ 54

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht der Abgabepflichtigen

(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstigen Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstbemessung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

(3) Die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 gelten auch für Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind.

Vgl § 119 BAO; zu Abs 3 vgl § 140 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die primäre Obliegenheit des Abgabepflichtigen ist die Verpflichtung zur Offenlegung der für die Abgabenverwaltung maßgebenden Umstände und die

dabei zu beachtende Wahrheitspflicht. Die Bestimmung des § 46 (nunmehr § 54) soll in erster Linie der Behörde die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglichen und sie in die Lage versetzen, die ihr in den §§ 43 bis 45 (nunmehr §§ 51 bis 53) auferlegten Pflichten zu erfüllen. Den Offenlegungs- und Anzeigepflichten stehen die Strafsanktionen wegen Nichteinhaltung der Geheimhaltungspflicht nach § 127 (nunmehr § 135) gegenüber. Den Abgabepflichtigen sind in diesem Belange die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen (z.B. nach § 13 Fremdenverkehrsgesetz) gleichzustellen. Ähnliches gilt auch für die Pflichten nach §§ 51 und 52 (nunmehr §§ 59 und 60). Diese Bestimmungen ersetzen den zu übernehmenden Teil des § 140 BAO (113 MAO).

Judikatur:

VwGH 25.01.1999, 93/17/0313: Bedeutung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

"Offenlegen" bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (Hinweis: E 15.12.1983, 82/15/0166). Dem Abgabepflichtigen kann dabei unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen (Hinweis: E 8.5.1969, 27/68; E 8.5.1973, 844/71). Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit die Partei also nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und Verzögerungen des Verfahrens hintanzuhalten.

VwGH 20.10.1999, 94/13/0027: Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Übliche kaufmännische Gepflogenheiten können Sachverhalt „beweisen“.

Die Feststellung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes ist in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde, es sei denn, es handelt sich um die Inanspruchnahme von Abgabenbegünstigungen, bei denen das Zutreffen der jeweiligen Voraussetzungen vorrangig vom Abgabepflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen ist. (...) Der im § 119 BAO verankerten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige, wenn er die ihm auferlegten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten erfüllt und die ihm danach zumutbaren Auskünfte erteilt. Lässt sich trotz Erfüllung all dieser Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabenfestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist. Als erwiesen kann allerdings auch ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes insbesondere auch im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Anmerkungen:

1. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Der amtswegigen Ermittlungspflicht steht korrespondierend die Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (s VwGH 24.04.1998, 96/13/0130 mwH).

2. Grenzen der Offenlegungspflicht sind die Geeignetheit, Möglichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit (Ritz, BAO-Kommentar², 266).

3. Zur Strafbarkeit s vgl § 134 AbgVG. Sofern durch eine Verletzung der Offenlegungspflicht eine Abgabenkürzung bewirkt wird vgl §§ 132 f AbgVG.

§ 55 Anzeigepflicht

Die Abgabepflichtigen haben der zuständigen Behörde unbeschadet der in Abgabenvorschriften enthaltenen besonderen Anzeigepflichten binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des abgabepflichtigen Ereignisses, alle Umstände anzuzeigen, die ihre Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben auch den Wegfall von Voraussetzungen für eine Befreiung von einer Abgabe anzuzeigen.

Vgl § 120 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die hier allgemein normierte Anzeigepflicht besteht unbeschadet der Pflicht zur Einbringung von Abgabenerklärungen. Aus der teilweisen Nichtübernahme der §§ 97 bis 99 MAO ergab sich die Notwendigkeit der Einfügung der Worte: „Unbeschadet der in Abgabenvorschriften enthaltenen besonderen Anzeigepflichten“ einzufügen. Solche besondere Anzeigepflichten enthalten z.B. (...) § 4 Jagdabgabegesetz (...).

Anmerkungen:

1. Die Anzeigepflicht ist zu unterscheiden von der Abgabenerklärung (§ 57 AbgVG). Die Anzeigepflicht besteht für alle für die Abgabepflicht wesentlichen Umstände unmittelbar auf Grund des § 55 AbgVG. Die Anzeigepflicht ist nicht weiter formbedürftig (s Neuhofer/Putschögl, O.ö. Abgabenrecht, 216).

2. Zur Strafbarkeit s vgl § 134 AbgVG. Sofern durch eine Verletzung der Anzeigepflicht eine Abgabenkürzung bewirkt wird vgl §§ 132 f AbgVG.

3. Sonderbestimmungen enthalten etwa: § 14 Abs 1 Gesetz über Naturschutz und Landschaftsentwicklung, § 5 Kriegsofferabgabegesetz, § 5 Gemeindevergnügungssteuergesetz.

§ 56

Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen

(1) Wer nach der Bundesabgabenordnung zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtung auch im Interesse der von den Behörden des Landes und der Gemeinden zu verwaltenden Abgaben sinngemäß nach den Vorschriften des § 131 Bundesabgabenordnung zu erfüllen.

(2) Unbeschadet der Bestimmung des Abs. 1 haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(3) Die Behörde ist berechtigt, für einzelne Fälle Erleichterungen von der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen zu bewilligen, wenn die geführten Bücher und Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen die Gewähr für eine leichte Überprüfung bieten.

(4) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, soweit sie für die Abgabenverwaltung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen sind durch sieben Jahre aufzubewahren. Die Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist.

Zu Abs 1 vgl § 124, § 125, § 127 BAO. Zu Abs 2 vgl § 126 Abs 1 BAO. Zu Abs 3 § 128 Abs 4 BAO. Zu Abs 4 vgl § 132 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Aufnahme der Worte „sinngemäß nach den Vorschriften des § 130 BAO“, erspart die Aufnahme der weiläufigen Bestimmungen des § 103 MAO. Hiebei konnte auch auf den Umstand Bedacht genommen werden, dass ein Steuerpflichtiger nach dem Landesabgabenrecht irgendeine Bundessteuerpflicht zu erfüllen hat, die die Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Sinne der Vorschriften der BAO erfordert.

Die Worte für „einzelne Fälle“, des Abs. 3, wonach also nur die Gewährung von Erleichterungen für einen einzelnen Steuerfall in Betracht kommt, ist in Nachbildung nach § 128 Abs. 4 BAO entstanden, aber wohl sehr eng gefasst. Es

wäre denkbar, diese Erleichterungsmöglichkeit der Abgabenverwaltung zu generalisieren und die Worte für einzelne Fälle zu streichen.

EB zu Abs 1:

Blg 31/1983 23.LT:

Die Stammfassung der BAO ist des Öfteren novelliert worden. Die im geltenden Abgabenverfahrensgesetz enthaltene Zitierung (Bundesabgabenordnung, BGBl NR 194/1961,) ist daher nicht mehr richtig. Die Anführung sämtlicher Novellen erscheint nicht zweckmäßig. Es soll deshalb nur noch der Titel des Gesetzes angeführt werden.

Judikatur:

VwGH 02.06.1992, 88/14/0080:

Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, dass ausreichend buchhalterische Unterlagen vorgelegen hätten, übersieht sie, dass eine Pflicht der Abgabenbehörden zur (Re-) Konstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige zu führen und vorzulegen verpflichtet war, - ob mit, ob ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen - in keiner gesetzlichen Vorschrift verankert ist (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. Jänner 1984, 83/14/0236, 0242, 0243).

Anmerkungen:

1. Bücher sind Aufzeichnungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dienen, Aufzeichnungen sind Aufschreibungen, die sonstigen abgabenrechtlichen Zwecken dienen. Allerdings verwendet auch § 124 BAO diese Begriffe in dem Sinne, in dem die handelsrechtlichen oder anderen gesetzlichen Vorschriften diese Worte verwenden. Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen jedenfalls nicht ersetzen (Ritz, BAO-Kommentar², 269, 283). Für das AbgVG ist die Unterscheidung dieser beiden Begriffe nicht weiter relevant (vgl § 66 und § 80 AbgVG).

2. Da im Anwendungsbereich des AbgVG die Abgabentatbestände der einzelnen Landes- und Gemeindeabgaben mit den unter die BAO fallenden Abgaben wenig gemein haben, kommt dem Abs 2 besondere Bedeutung zu. Abs 2 kann nämlich zur Führung von branchenspezifischen Aufzeichnungen verpflichten (VwGH 26.05.1999, 97/13/0157).

3. Erleichterungen gemäß Abs 3 sind bescheidmäßig auszusprechen. Eine Zurücknahme bzw Änderung ist nach § 124a AbgVG zu beurteilen.

4. Fehlende oder mangelhafte Bücher und Aufzeichnungen führen zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenverwaltung (vgl § 80 Abs 3 AbgVG). Zur Strafbarkeit s § 134 AbgVG.

§ 57

Abgabenerklärungen, Allgemeines

(1) Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer

hiez u von der Behörde aufgef ordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärung erfolgen.

(2) Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben.

(3) Die Behörde kann, unbeschadet besonderer Bestimmungen in Abgabenvorschriften, im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Vgl § 133 BAO. Zu Abs 3 vgl § 134 Abs 2 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung auf Grund behördlicher Aufforderung besteht auch dann, wenn nach materiellem Recht eine Abgabepflicht nicht gegeben ist; denn über Bestand und Nichtbestand einer Abgabepflicht entscheidet die Behörde allein.

Einzelne Landesabgabengesetze legen besondere Fristen für Abgabenerklärungen fest (z.B. § 9 Abs. 2 und 3 Gemeindevergnügungssteuergesetz und § 6 Abs. 1 Gemeindegetränkesteuergesetz). Abweichend von der MAO soll daher zur Klarstellung dieser Umstand im Verfahrensgesetz Ausdruck finden. Die Auflage von Vordrucken ist primär Sache der einzelnen Abgabenverwaltungen. In mehreren materiellen Abgabengesetzen (so § 5 Abs. 4 und 6 Abs. 1 Gemeindegetränkesteuergesetz und 10 Abs. 1 Gemeindevergnügungssteuergesetz) findet sich die Ermächtigung der Landesregierung, die Verwendung bestimmter Vordrucke zu verlangen. Dafür kann sich aus Gründen der Vereinfachung und Vereinheitlichung, aber auch zur Erleichterung für die Abgabenverwaltungen der Gemeinden ein Bedürfnis ergeben. Diesem Zweck dient die Ermächtigungsbestimmung des § 43 Abs. 2.

Abgabenvorschriften des Landes (Beispiel § 9 Abs. 2 Gemeindevergnügungssteuergesetz) enthalten eigene Ermächtigungsbestimmungen zur Fristverlängerung für Abgabenerklärungen. Daher wurden abweichend von der MAO im Abs. 2 die Worte „unbeschadet besonderer Bestimmungen in Abgabenvorschriften“ eingefügt.

Judikatur:

VwGH 24.03.1995, 91/17/0161: Zur Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung

Abgabenerklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar (vgl § 54 Abs 2 AbgVG). Als ein derartiges Instrument (der Offenlegungs- und

Wahrheitspflichten) soll es in erster Linie den Abgabenbehörden die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglichen und die Abgabenbehörden in die Lage versetzen, die ihnen insbesondere im § 51 und § 52 Abs 1 auferlegten Pflichten zu erfüllen (...). Besteht (schon) eine gesetzliche Verpflichtung, so ist auf Erfüllung der sich bereits aus § 57 Abs 1 erster Satz AbgVG ergebenden Verpflichtung zu dringen; es ist jedoch nicht durch Aufforderung nach § 57 Abs 1 zweiter Satz eine (weitere) Einreichungsverpflichtung zu begründen (...). (...) § 57 Abs 1 zweiter Satz AbgVG (§ 133 Abs 1 zweiter Satz BAO) (kann) nicht als Ermächtigung zu generellen „Erklärungsanforderungsaktionen“ verstanden werden, sie bildet nicht eine Handhabe für generelle Maßnahmen einer allgemeinen Steueraufsicht. Stünde klar und einwandfrei fest, dass eine Abgabepflicht nicht entstanden sein kann oder bestehen nicht einmal abstrakte Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer Abgabepflicht, dann läge in der Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung ein Ermessensmissbrauch. (...) § 57 Abs 1 zweiter Satz AbgVG (ist) als Mittel zu verstehen, sich auf Grund entsprechender konkreter Anhaltspunkte in Erfüllung des Amtswegigkeitsgrundsatzes Gewissheit zu verschaffen, ob die Voraussetzungen für eine Abgabepflicht erfüllt sind oder nicht (...).

Anmerkungen:

1. Ob ein Anbringen eine Abgabenerklärung ist, hat vor allem Bedeutung für:
§ 58 AbgVG (Verspätungszuschlag)
§ 65 AbgVG (Prüfung der Abgabenerklärungen)
§ 82 AbgVG (Selbstbemessung von Abgaben)
2. Der Charakter von Anbringen (§ 19 AbgVG) als Abgabenerklärungen leitet sich teils aus der Bezeichnung in den entsprechenden gesetzlichen Anordnungen, teils aus dem Inhalt und der Bedeutung der Anbringen ab (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1500 f).
3. Die Erfüllung der Verpflichtung, Abgabenerklärungen einzureichen, ist mit Zwangsstrafe gemäß § 48 AbgVG erzwingbar.
4. Aufforderungen zur Einreichung von Abgabenerklärungen sind dann rechtswidrig, wenn nach den Umständen des Einzelfalles eine Abgabepflicht nicht entstanden sein kann und nicht einmal abstrakte Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer Abgabepflicht bestehen oder wenn etwa der Eintritt der Bemessungsverjährung (§ 83 AbgVG) der Festsetzung der maßgebenden Abgabe bereits entgegensteht (so *Ritz*, BAO-Kommentar², 306 f).
5. Anträge auf Fristverlängerung gemäß Abs 3 sind nur innerhalb offener Frist möglich. Über Fristverlängerungsanträge ist bescheidmäßig abzusprechen. Aufhebbar bzw Abänderbar sind sie nur nach Maßgabe des § 124a AbgVG.
6. Zur Strafbarkeit s §§ 132 ff AbgVG.

§ 58¹⁾

Verspätungszuschlag

Abgabepflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Behörde einen Zuschlag bis zu 10 v.H. der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Solange die Voraussetzungen für die Selbstbemessung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne behördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbstbemessene Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstbemessung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Vgl § 135 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Bestimmung bezieht sich nur auf Abgabenerklärungen im engeren Sinn, nicht auf bloße Anzeigen, Anmeldungen, Mitteilungen, Vorhaltsbeantwortungen usw. Formelle oder inhaltliche Mängel einer Abgabenerklärung berechtigen nicht zur Verhängung eines Verspätungszuschlages. Grundlage für die Zuschlagfestsetzung ist der bescheidmäßig festgesetzte Abgabebetrag. Spätere Änderungen der Vorschriften haben auch eine Änderung des Zuschlages zur Folge.

Blg 31/1983 23.LT:

Die vorgesehene Ergänzung (2. und 3. Satz) trägt dem Umstand Rechnung, dass bei Selbstbemessungsabgaben (nunmehr § 82), sofern in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, die in Betracht kommenden Abgaben nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, solange sich eine verspätet eingereichte Abgabenerklärung nicht als unvollständig oder unrichtig erweist. Somit wäre auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nicht zulässig. Die neue Regelung ermöglicht es nun, im Falle einer verspätet eingereichten, als richtig anerkannten Abgabenerklärung, einen Verspätungszuschlag vorzuschreiben. Insoweit schafft die neue Regelung eine Ausnahme vom Grundsatz der formellen Akzessorietät der Verspätungszuschlagsfestsetzung. Die materielle Akzessorietät (Abhängigkeit vom Ausmaß der Stammabgabe) wird hiedurch nicht beeinträchtigt.

Blg 69/1991 25. LT:

Aus den Tatbestandsvoraussetzungen für die Auferlegung von Verspätungs- und Säumniszuschlägen (§ 90 Abgabenverfahrgesetz) ergibt sich bereits, dass

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 3/1992

diese nebeneinander verhängt werden können. Auf die ausdrückliche gesetzliche Klarstellung des § 58 Abs. 2 kann daher verzichtet werden.

Judikatur:

VwGH 15.06.1993, 90/14/0213: Verspätungszuschlag rechtmäßig, wenn Abgabenerklärung nicht „von substanziellem Gehalt“ ist.

Von der Abgabenbehörde wird ein Verspätungszuschlag zu Recht festgesetzt, wenn der Abgabepflichtige zwar das unterschriebene Einkommensteuerformular für ein bestimmtes Abgabengjahr beim zuständigen Finanzamt einreicht, darin jedoch keinerlei Angaben über Art bzw Höhe seiner Einkünfte macht. Denn von der Erfüllung der Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung kann nur dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde Informationen von substanziellem Gehalt übermittelt werden, die ihr ein erstes Bild über Steuersubjekt und Steuergegenstand sowie über Art und ungefähres Ausmaß der festzusetzenden Abgabe verschaffen (Hinweis Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S 327).

VwGH 11.05.2000, 98/16/0163: Höhe des Verspätungszuschlages weit über den Strafdrohungen verstößt gegen Art 6 EMRK.

Wird von der Abgabenbehörde mit einem - neben der Drohung mit einem Verwaltungsstrafverfahren kumulativ in Betracht kommenden - Verspätungszuschlag vorgegangen, der in seinem absoluten Betrag weit über Strafdrohungen wie zB nach § 5 Abs 2 Wr GetränkesteuerG 1992 hinausgeht, so stellt dies einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Ein derartiger Verspätungszuschlag kommt im Zusammenhalt mit dem angeführten Umstand, dass vom Abgabepflichtigen lediglich gegen eine abgabenrechtliche Ordnungsvorschrift ohne Möglichkeit der Beeinträchtigung der in Rede stehenden Stammabgabe (hier Getränkesteuer nach dem Wr GetränkesteuerG 1992) verstoßen wurde, wegen seines pönalen Charakters einer Strafe nahe (Hinweis E VfGH 25.6.1985, G 42/85, G 109-111/85, VfSlg 10517/1985, zu § 9 GebG). Auch unter Bedachtnahme auf die verfassungsrechtliche Bestimmung des Art 6 MRK ist es der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien, die nicht als Gericht im Sinne dieser Bestimmung anzusehen ist, verwehrt, einen derartigen Verspätungszuschlag vorzuschreiben. Mit dem aufgezeigten Missbrauch der Ermessensübung hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

VwGH 27.09.2000, 96/14/0174: Zur Entschuldbarkeit. Säumniszuschlag ist bei Höhe des Verspätungszuschlages nicht zu berücksichtigen.

Entschuldbar ist eine Verspätung im Sinne des § 135 Abs. 1 BAO dann, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, d.h. wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen (vgl. das hg Erkenntnis vom 29. November 1994, 94/14/0094). Gesetzesunkennntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, 1530, m.w.N. der Rechtsprechung). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO-Kommentar, § 135 Tz 11). (...) Schließlich wendet sich der Beschwerdeführer auch gegen die Höhe des mit 7% der Bemessungsgrundlage festgesetzten Verspätungszuschlages. Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Verhängung eines Säumniszuschlages gemäß

§ 217 BAO - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - bei Festsetzung des Verspätungszuschlages nicht zu berücksichtigen ist (vgl. Stoll, a.a.O., 1525; Ritz, a.a.O., § 135, Tz 2).

Anmerkungen:

1. Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Stoll, BAO-Kommentar, 1524) sowie Verzugszinsen und den erhöhten Verwaltungsaufwand abzugelten (Ritz, BAO-Kommentar², 309, mH auf die Rsp des VfGH).

2. Der Verspätungszuschlag ist zu verhängen, wenn die Frist bzw Nachfrist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht eingehalten wird und dies auch nicht entschuldbar ist. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. Kein Verschulden liegt vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat. Er ist insbesondere dann nicht zu verhängen, wenn die Abgabenerklärung (bloß) unrichtig ist.

3. Bei der Ermessensübung sind nach Ritz, BAO-Kommentar², 310 f, vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung erzielten finanziellen Vorteils
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen
- der Grad des Verschuldens.

4. Der Verspätungszuschlag ist hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammapgabe gebunden. Wird die Abgabenhöhe des „Stammapgabebescheides“ geändert, kann ein rechtskräftiger Verspätungszuschlagsbescheid mangels einer dem § 295 Abs 2 und 3 BAO entsprechenden Bestimmung nicht geändert bzw aufgehoben werden. Vgl § 125 AbgVG.

§ 59

Ergänzungspflicht

(1) Auf Verlangen der Behörde haben die Abgabepflichten und die Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind, in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 54) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Vgl § 138 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Dies stellt eine Ergänzung des § 46 (nunmehr § 54) dar.

Judikatur:

VwGH 17.09.1997, 93/13/0059: Ergänzungspflicht auch bei Prüfung von Abgabenerklärungen.

Die Auffassung, § 138 BAO sei in erster Linie im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen (§§ 147 ff BAO) von Bedeutung, im Rahmen der Veranlagung sei aber eine umfassende Überprüfung der Erklärung des Abgabepflichtigen "nicht geboten" und auch "nicht vorgesehen", findet im Gesetz keine Stütze. Es mag zutreffen, dass Abgabenbehörden die Abgabenerklärungen mehr oder weniger ungeprüft den Abgabenbescheiden zu Grunde legen und eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Erklärungen einer nachfolgenden abgabenrechtlichen Prüfung überlassen (so genannte "Soforteingabefälle"). Im Gesetz ist jedoch eine solche Vorgangsweise nicht vorgesehen (vgl § 115 Abs 1 BAO). Dass diese Verpflichtung der Abgabenbehörden nicht erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung zum Tragen kommt, ergibt sich zweifelsfrei aus den §§ 161 ff BAO. Es kann keine Rede davon sein, dass die Abgabenbehörde bei Prüfung der Abgabenerklärungen und der Ermittlung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes geringere Befugnisse hätte als im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen.

VwGH 23.09.1997, 97/14/0058:

Beweislose Behauptungen muss eine Beh dann nicht als Glaubhaftmachung gelten lassen, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen.

VwGH 27.05.1998, 97/13/0051:

Eine Glaubhaftmachung unterliegt ebenso wie eine Beweisführung den Regeln der freien Beweiswürdigung (Hinweis E 4.6.1976, 555/76). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (Hinweis E 16.12.1987, 87/01/0230).

VwGH 20.04.1999, 94/14/0149: Sinn und Zweck der Ergänzungspflicht.

Die Hauptbedeutung eines Auftrages nach § 138 BAO liegt darin, dass der Abgabepflichtige insb aus prozessökonomischen Gründen dazu verhalten werden soll, das ihm ohne große Mühe zugängliche Verfahrensmaterial beizubringen, nämlich jenes Material, das für die Würdigung der in Frage stehenden Tatsachen von Bedeutung ist. § 138 BAO verfolgt somit den Zweck, verstärkt die Beweiskräfte des Abgabepflichtigen zu mobilisieren und durch Aktivierung seiner Beweismöglichkeiten und der bei ihm liegenden Erkenntnismittel das Verfahren zu vereinfachen und zu beschleunigen, um rascher und zuverlässiger zum Verfahrensziel, nämlich zur Feststellung des tatsächlich rechtsbedeutenden Sachgeschehens zu gelangen. Kommt der Abgabepflichtige einem Auftrag nach § 138 BAO nicht oder nicht in ausreichendem Maße nach, so bedeutet dies nicht, dass die Abgabenbehörde unter dem Blickwinkel des § 138 BAO berechtigt oder gar genötigt wäre, daraus den Schluss zu ziehen, die Nichterfüllung des Auftrages, somit die Nichterbringung des Beweises, berechtige zur Annahme des Nichtzutreffens des fraglichen Sachverhaltes. Vielmehr bleibt es auch bei Ausbleiben der vom Abgabepflichtigen angeforderten Nachweise beim Amtswegigkeitsprinzip, somit bleibt die Verpflichtung aufrecht, auf andere Art nach erforderlichen Nachweisen zu suchen. Durch einen Auftrag nach § 138 BAO wird somit nicht eine Beweislast iSd Zivilprozessrechtes begründet. Der das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren beherrschende Grundsatz ist der der amtswegigen Ermittlungspflicht, gerichtet auf die

Feststellung der materiellen Wahrheit. Diese Grundsätze werden durch die im § 138 BAO begründete Nachweispflicht der Partei nicht durchbrochen oder eingeschränkt (Hinweis *Stoll*, BAO, Kommentar, Band 2, 1566 f).

VwGH 28.03.2000, 95/14/0133:

In welchen Fällen die Abgabenbehörde zur Erfüllung ihrer Aufgabe, die Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen hat, lässt sich § 138 und § 161 BAO entnehmen. Es sind dies Fälle, in denen Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung zu Zweifeln Anlass geben. Wann dies anzunehmen ist, muss im Einzelfall nach der sich der Abgabenbehörde zur Zeit ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden (Hinweis E 1.10.1991, 91/14/0133).

Anmerkungen:

1. *Ritz*, BAO-Kommentar², 314 ff, weist darauf hin, dass diese Bestimmung vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse betrifft, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind. Es dürfen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit der Behauptungen erteilt werden. § 59 räumt kein Ermessen ein; wird trotz Zweifeln kein Auftrag zu Beseitigung erteilt, so kann dies zur Rechtswidrigkeit des Bescheides führen. Aus § 59 ergibt sich keine generelle Verschiebung der Beweislast, sondern lediglich eine Mitwirkungspflicht.

2. § 59 betrifft nicht nur Abgabenerklärungen, sondern auch andere Anbringen und kann auch im Zusammenhang mit dem in § 106a AbgVG geregelten so genannten „Bereicherungsverbot“ zum Tragen kommen (VfGH 29.11.2000, B 1735/00).

3. § 59 Abs. 2 wird durch § 66 Abs. 2 eingeschränkt. Das Zuwiderhandeln gegen eine Aufforderung nach Abs 2 ist mit Zwangsstrafe (§ 48) bedroht (VwGH 22.02.2000, 96/14/0079). Zur Strafbarkeit vgl §§ 132 ff AbgVG.

§ 60

Berichtigungspflicht

Wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich, aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist (§ 83) erkennt, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 54 obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat, und dass dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, ist er verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Behörde Anzeige zu erstatten. Diese Bestimmung gilt auch für Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind.

Vgl § 139 und § 140 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Ebenso wie die Ergänzung nach § 51 (nunmehr § 59) kann auch die Berichtigung nach § 52 (nunmehr § 60) gemäß § 41 (nunmehr § 48) erzwungen werden. Diese Pflichten bestehen auch im Falle der Abgabenerhebung durch Schätzung (§ 72) (nunmehr § 80).

Judikatur:

VfGH 16.10.1997, B 552/94, B 848/94 (VfSlg 14987): „Selbst-“Anzeige (vor Verfolgungshandlung) stellt Strafaufhebungsgrund dar.

In ständiger Judikatur hat der Verfassungsgerichtshof aus dem in Art 90 Abs 2 B-VG verankerten Anklageprinzip (in seiner materiellen Bedeutung) das sowohl an die Gesetzgebung als auch die Vollziehung gerichtete Verbot abgeleitet, den Rechtsunterworfenen auch schon im Stadium vor Einleitung eines (gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen) Strafverfahrens durch die Androhung (oder Anwendung) rechtlicher Sanktionen dazu zu verhalten, Beweise gegen sich selbst zu liefern (s. zB VfSlg. 12454/1990 mit zahlreichen Rechtsprechungshinweisen). Wertet man die im § 108 WAO (entspricht § 60 AbgVG) festgelegte Verpflichtung des Abgabepflichtigen, seinen zur Verkürzung einer Abgabe führenden Verstoß gegen die Offenlegungspflicht des § 92 WAO vorbehaltlos einzubekennen, unter diesem verfassungsrechtlichen Blickwinkel, so darf die Erfüllung der durch § 108 WAO auferlegten Pflicht zur ("Selbst")Anzeige ausschließlich der (richtigen und vollständigen) Abgabenerhebung, in Ermangelung einer etwa dem § 29 FinStrG der Zielrichtung nach entsprechenden Vorschrift jedoch keinesfalls der strafrechtlichen Verfolgung des Abgabepflichtigen (durch ein Gericht oder eine Verwaltungsbehörde) dienen. Dies bedeutet im Ergebnis, dass zumindest die vor einer strafbehördlichen Verfolgungshandlung erstattete ("Selbst")Anzeige nach § 108 WAO einen Strafaufhebungsgrund in einer der Selbstanzeige im Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes nach dessen § 29 grundsätzlich gleichzustellenden Weise bildet. Dass der in diesem Sinn verfassungskonform verstandene § 108 WAO bei einer derartigen Handhabung über die im § 29 FinStrG (verfassungsrechtlich unbedenklich) vorgesehene, von zahlreichen Voraussetzungen abhängige Begünstigung des mit einer Strafe bedrohten Abgabepflichtigen allenfalls hinausreicht, muss dabei hingenommen werden. Dieses Verständnis des § 108 WAO ergibt sich als Konsequenz der gebotenen verfassungsgemäßen Interpretation aus dessen in keiner Richtung eingeschränkten, also gleichsam vorbehaltlosem Wortlaut und ist letztlich eben darauf zurückzuführen, dass das (nach § 254 FinStrG im Rahmen des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechtes anzuwendende) VStG keine mit § 29 FinStrG auch nur entfernt vergleichbare Bestimmung enthält, welche der abgabenverfahrensrechtlich festgelegten Pflicht, eine Abgabenverkürzung durch ("Selbst") Anzeige der Abgabenbehörde bekannt zu geben, im strafrechtlichen Bereich die schon beschriebene verfassungsrechtlich verpönte Wirkung nimmt. (Zur Vermeidung eines allfälligen Missverständnisses sei in diesem Zusammenhang allerdings betont, dass eine gleiche Interpretation des dem § 108 WAO inhaltlich entsprechenden § 139 BAO im Hinblick auf die in § 29 FinStrG vorgesehene Möglichkeit der zur Straffreiheit führenden Selbstanzeige weder geboten noch gerechtfertigt wäre.)

Anmerkungen:

1. Die Berichtigungspflicht trifft gemäß § 16 Abs 4 AbgVG auch die gesetzlichen und gewillkürten Vertreter.
2. Zur Strafbarkeit s §§ 132 ff AbgVG (beachte jedoch die oben zitierte Entscheidung des VfGH).
3. Vgl dazu *Rombold*. Strafbefreiende Selbstanzeige nach Vorfinden einer Organverfügung wegen Verkürzung von Parkgebühren?, SWK 2000, 863

§ 61

Hilfeleistungspflicht bei Amtshandlungen

(1) Die Abgabepflichtigen haben den Organen der Behörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen. Sie haben zu dulden, dass Organe der Behörde zu diesem Zweck ihre Grundstücke sowie Geschäfts- und Betriebsräume innerhalb der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit betreten, haben diesen Organen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen und einen zur Durchführung der Amtshandlungen geeigneten Raum sowie die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich beizustellen.

(2) Die im Abs. 1 geregelten Verpflichtungen treffen auch Personen, denen nach den Abgabenvorschriften als Haftungspflichtigen die Entrichtung oder Einbehaltung von Abgaben obliegt.

(3) Insoweit dies zur Feststellung eines abgabepflichtigen Tatbestandes erforderlich ist, haben die Abgabepflichtigen die Entnahme von Warenproben in ihrem Betrieb unentgeltlich zu gestatten.

Vgl § 141 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Abgabepflichtige hat nicht nur solche Amtshandlungen zu dulden und darf keine Einrichtungen treffen, die dieselben verhindern oder erschweren, er muss sie vielmehr auch durch eigenes aktives Handeln (durch Beistellung der nötigen Hilfsmittel, wie z.B. von Geräten, Beheizung und Beleuchtung und Leistung zumutbarer Hilfsdienste wie z.B. Auskunftserteilung) unterstützen.

Der Text des Abs. 3 wurde in Angleichung an die LAO von Salzburg (§ 111) abgefasst. Nach keiner Landessteuervorschrift, auch nicht nach der Gemeindegetränksteuer unterliegen Betriebe einer amtlichen Aufsicht. Solche Vorschriften enthalten z.B. das Weinsteuer-, Tabaksteuer-, Biersteuergesetz und andere Bundessteuergesetze.

Anmerkungen:

1. Amtshandlungen iSd § 61 sind etwa die Nachschau (§ 63 AbgVG), die Prüfung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 66 Abs 3), der Augenschein (§ 78 AbgVG).

2. Die Hilfeleistungspflicht kann mit Zwangsstrafe (§ 48 AbgVG) durchgesetzt werden.

§ 62

Allgemeine Auskunftspflicht

(1) Zur Erfüllung der im § 51 bezeichneten Aufgaben ist die Behörde berechtigt, Auskunft über alle für die Verwaltung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

(2) Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

(3) Die Bestimmungen der §§ 69 bis 72 finden auf Auskunftspersonen (Abs. 1) sinngemäß Anwendung.

(4) Die Bestimmungen über Zeugengebühren (§ 73) gelten auch für Auskunftspersonen, die nicht in einer Angelegenheit herangezogen werden, die ihre persönliche Abgabepflicht betrifft.

Vgl § 143 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die dem Abgabungsverfahren eigentümliche Einrichtung einer allgemeinen Auskunftspflicht bietet der Behörde die Handhabe, auch außerhalb eines konkreten Abgabenfalles die für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Tatsachen in Erfahrung zu bringen. Die Auskunftspflicht trifft sowohl den Abgabepflichtigen als auch andere Personen. Das nach § 41 (nunmehr § 48) erzwingbare Verlangen nach Auskunftserteilung oder Vorlage von Unterlagen ist, eine verfahrensleitende Verfügung (§ 28), gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel (§ 100 Abs. 2) (nunmehr § 108 Abs 2) nicht zulässig ist.

EB zu Abs 3:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die Einbeziehung des § 64 (nunmehr § 72) in die gemäß § 54 Abs. 3 (nunmehr § 62 Abs 3) auf Auskunftspersonen sinngemäß anzuwendenden Vorschriften soll auch den Auskunftspersonen gegenüber, ebenso wie gegenüber Zeugen, eine Verpflichtung zur Wahrheitserinnerung und zur Belehrung über die Gründe, derentwegen eine Aussage verweigert werden kann, begründet werden.

EB zu Abs 4:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die Bestimmung des neuen Abs. 4 sollen nun auch jenen Auskunftspersonen, die nicht in einer ihre persönliche Abgabepflicht betreffenden Angelegenheit von der Abgabenbehörde zur Auskunftserteilung herangezogen werden, Zeugengebühren zustehen.

Judikatur:

VwGH 21.12.1989, 87/17/0021:

Die weniger formstrenge Befragung nach § 62 AbgVG VlbG 1984 genügt nur dann, wenn es um Klarstellungen oder Erhebungen geringerer Bedeutung, nur das Sammeln erster Anhaltspunkte oder nur routinemäßige Feststellungen geht. Soll jedoch mit Hilfe der Einvernahme Dritter ein Beweismittel erhöhter Aussagekraft (insb bei voraussehbaren oder bestehenden gegensätzlichen Auffassungen) gewonnen werden, werden dritte Personen als Zeugen im Verfahren nach § 69 AbgVG VlbG 1984 zu vernehmen sein.

Anmerkungen:

1. § 62 setzt – im Unterschied zur Zeugenbefragung - nicht voraus, dass ein Abgabungsverfahren schon anhängig ist. Grenzen der Auskunftspflicht ergeben sich – abgesehen von Verschwiegenheitsverpflichtungen – aus der Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit, Zumutbarkeit und Geeignetheit. Ob eine Auskunftsperson schriftlich oder mündlich einvernommen wird, hat sich nach verfahrensökonomischen Überlegungen unter Bedachtnahme auf Interessen des Befragten zu richten. Die Auskunftspflicht trifft nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen oder Personengemeinschaften, die ihre Pflichten durch ihre Vertreter zu erfüllen haben. Die Auskunftsperson kann sich durch einen gewillkürten Vertreter vertreten lassen (Ritz, BAO-Kommentar², 321 ff).

2. Die Befolgung der Auskunftspflichten ist mit Zwangsstrafe (§ 48 AbgVG) erzwingbar.

3. Eine dem § 165 BAO entsprechende Bestimmung, wonach Auskunftspersonen (in fremder Sache) erst dann befragt werden, wenn die Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen, kennt das AbgVG nicht.

§ 63
Nachschau

(1) Für Zwecke der Abgabenverwaltung kann die Behörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten und hiebei alle für die Abgabenverwaltung bedeutsamen Umstände feststellen. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabensanspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

(2) In Ausübung der Nachschau dürfen Organe der Behörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenverwaltung maßgeblicher Unterlagen verlangen, in diese Einsicht nehmen und hiebei prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig sowie formell und sachlich richtig geführt werden.

(3) Die mit der Vornahme einer Nachschau beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person und darüber auszuweisen, dass sie zur Vornahme einer Nachschau berechtigt sind. Über das Ergebnis dieser Nachschau ist, soweit erforderlich, eine Niederschrift aufzunehmen. Eine Abschrift hievon ist der Partei auszufolgen.

Vgl § 144 BAO. Zu Abs 3 vgl § 146 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Eine Nachschau unterscheidet sich von einer Hausdurchsuchung dadurch, dass nur offenliegende Verhältnisse an Ort und Stelle erhoben werden dürfen, während eine Durchsuchung unstatthaft ist.

Die Behörden werden ganz allgemein ermächtigt, für alle Abgaben Nachschau zu halten. Zum Unterschied vom zweiten Satz des Abs. 1 kann bei den im ersten Satz genannten Personen ohne Rücksicht darauf Nachschau gehalten werden, ob die Person Abgabenschuldner ist oder nicht.

Judikatur:

VwGH 28.09.1998, 97/16/0052: Unterfertigung der Niederschrift über die Nachschau enthebt Behörde nicht von ihrer Begründungspflicht.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde befreit die vom Vertreter der Beschwerdeführerin getätigte Unterfertigung der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung mit der allgemein gehaltenen und keinerlei Aussagewert besitzenden Floskel "dass ansonsten das Ergebnis als einwandfrei erachtet werde bzw. sämtliche für die Prüfung maßgebenden Umstände besprochen und dementsprechend berücksichtigt worden seien" die Abgabenbehörde keinesfalls davon, die - offensichtlich im

Schätzungsweg vorgenommene - Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die "Begrüßungsgetränke" in nachvollziehbarer Weise zu begründen. Dass in der Niederschrift nur geltend gemacht worden sei, dass die Begrüßungsgetränke dem Grunde nach nicht steuerpflichtig seien, ist dabei im Hinblick auf das Vorbringen in den Rechtsmitteln nicht weiter von Bedeutung, zumal dem Verwaltungsverfahren ein Neuerungsverbot fremd ist.

Anmerkungen:

1. Die Nachschau dient der Abgabenerhebung. Sie soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, abgabenrechtlich relevante Sachverhalte festzustellen, die zB erst durch Betreten und Besichtigen feststellbar sind. Im Unterschied zur Hausdurchsuchung dürften allerdings nur offenliegende oder offen gelegte Verhältnisse, Umstände und Gegenstände besichtigt werden. Bücher und Aufzeichnungen dürfen im Wege einer Nachschau sowohl hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, als auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden. Allerdings lässt die inhaltliche Prüfungsbefugnis im Wege einer Nachschau nicht eine derart umfassende Prüfung wie eine Buch- und Betriebsprüfung zu. Die Nachschau ist eine Amtshandlung iSd § 61 AbgVG, woraus sich die Pflicht zur Erteilung erforderlicher Auskünfte ergibt (Ritz, BAO-Kommentar², 324 f).

2. Den Regelungen gemäß §§ 147 bis 156 BAO nachgebildete Vorschriften betreffend abgabenbehördliche Prüfungen, insbesondere Buch- und Betriebsprüfungen, kennt das AbgVG nicht. Vgl aber § 66 Abs 2 AbgVG.

3. Die Nachschau ist eine faktische Amtshandlung (vgl § 108 AbgVG, s VfGH 25.09.1989, B 233/89).

§ 64

Beistandspflicht der Behörden

(1) Die Behörden sind für Zwecke der Abgabenverwaltung berechtigt, mit allen Dienststellen der Körperschaften des öffentlichen Rechtes (soweit sie nicht als gesetzliche Berufsvertretungen tätig sind) unmittelbares Einvernehmen durch Ersuchschreiben zu pflegen. Derartigen Ersuchschreiben ist mit möglichster Beschleunigung zu entsprechen oder es sind die entgegenstehenden Hindernisse sogleich bekannt zu geben. Erforderlichenfalls ist Akteneinsicht zu gewähren.

(2) Die Beantwortung von Ersuchschreiben gemäß Abs. 1 darf mit dem Hinweis auf gesetzliche Verpflichtungen zur Verschwiegenheit nur dann abgelehnt werden, wenn diese Verpflichtungen Behörden gegenüber ausdrücklich auferlegt sind.

(3) Die Dienststellen der Gebietskörperschaften sind ferner verpflichtet, den Behörden jede zur Durchführung der Abgabenverwaltung dienliche Hilfe zu leisten.

(4) Die Vorschriften zum Schutz des Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnisses bleiben unberührt.

(5) Abs. 1 gilt auch für Ersuchschreiben an Notare, soweit sich das Ersuchen auf die Tätigkeit der Notare im Rahmen ihres gesetzlichen Wirkungskreises als Gerichtskommissionäre oder auf Notariatsakte mit Ausnahme der noch nicht kundgemachten letztwilligen Anordnungen bezieht. Die Beantwortung solcher Ersuchschreiben darf nicht mit dem Hinweis auf gesetzliche Verpflichtungen zur Verschwiegenheit abgelehnt werden.

Vgl § 158 BAO. Zu Abs 5 vgl § 159 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese weit gehende Beistandspflicht ist in Ausführung des in Art. 22 B.-VG. aufgestellten Grundsatzes für die Bedürfnisse der Abgabenverwaltung einzuräumen. Gegenüber den Dienststellen des Bundes bestehen für die Landes- und Gemeindedienststellen diese Pflichten zufolge § 158 BAO. Es wäre daher nicht vertretbar, auf diese Bestimmung zu verzichten, wenn sie auch der Zustimmung der Bundesregierung nach Art. 97 Abs. 2 B.-VG. bedarf. Die Verpflichtung kann nur im schriftlichen Verkehr unter den Dienststellen wirksam werden. Eine ausdrückliche Verschwiegenheitspflicht gegenüber den Behörden ist im § 9 des Gesetzes über die Bundesstatistik enthalten. Die Bestimmung des § 158 Abs. 3 letzter Satz BAO, wonach auch die Gerichte verpflichtet sind, abgabenrechtlich bedeutsame Urteile, Beschlüsse und sonstige Aktenstücke den zuständigen Bundesabgabenbehörden zu übermitteln, wurde zu Gunsten der Landes- und Gemeindebehörden nicht übernommen, weil das Bundesministerium für Justiz darin eine nicht zumutbare Belastung der Gerichte erblicken würde. Es wird daher ausdrücklich festgestellt, dass durch die Regelung des § 56 eine Änderung des bestehenden Rechtszustandes nicht erfolgt. Es wird demnach durch die Behörden Rechtshilfe nur in dem bisherigen Ausmaß in konkreten Fällen begehrt werden können.

Zu Abs. 5: Diese der Zustimmung der Bundesregierung gemäß Art. 97 Abs. 2 B.-VG. bedürftige Bestimmung legt den Notaren keine Beistandspflicht auf, soweit sie als Parteienvertreter tätig sind.

1.5 5. Abschnitt: Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenverwaltung und Festsetzung der Abgaben

§ 65

Prüfung der Abgabenerklärungen

(1) Die Behörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 52). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Behörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

Vgl § 161 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu den §§ 57 bis 72:

Die Bestimmungen über das Ermittlungsverfahren regeln, wie die Behörden vorzugehen haben, um sich unter Ausübung der ihnen eingeräumten Befugnisse die Grundlage für die zu erlassenden Bescheide zu verschaffen. Den Behörden stehen hiebei die Behelfe zur Verfügung, welche die Abgabepflichtigen auf Grund der ihnen auferlegten Offenlegungspflicht beizustellen haben. Anschließend werden die Beweismittel behandelt, deren sich die Behörden bei der Prüfung der Abgabepflichtigen und die Abgabepflichtigen zur Erhärtung ihrer Angaben bedienen können.

Dem geltenden Abgabenverfahrensrecht sind eingehende Bestimmungen über die Arten der Beweise und deren Aufnahme fremd. Lediglich der Grundsatz der freien Beweiswürdigung war für das Rechtsmittelverfahren im § 47 Abs. 2 AbgRG. ausgesprochen. In engster Anlehnung an das AVG. 1950 sollen nunmehr auch für das Abgabenverfahren die dort festgelegten Bestimmungen über die Beweise inhaltlich und vielfach auch wörtlich gleich lautend übernommen werden.

Zu § 57:

Der hier normierten Verpflichtung der Behörde steht die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Erhebung von Abgaben gegenüber, die sich insbesondere aus der Bestimmung des § 46 ergibt.

Als „vorläufig“ bezeichnete Abgabenerklärungen sind jedenfalls ergänzungsbedürftig und führen zur Erlassung von Ergänzungsaufträgen.

Das Gesetz verlangt nur den Vorhalt von Bedenken in tatsächlicher, nicht auch in rechtlicher Hinsicht. Es müssen daher nur Tatsachen und Beweise dem Abgabepflichtigen vorgehalten werden, nicht aber die daraus von der Behörde zu ziehenden rechtlichen Folgerungen. Die Behörde ist daher nicht verpflichtet, die Partei zu jener Rechtsansicht vorher zu hören, die sie ihrer Entscheidung zu Grunde zu legen beabsichtigt.

Anmerkungen:

Die Verpflichtung, Abgabenerklärungen zu prüfen, ergibt sich bereits aus § 52 AbgVG. Die ausdrückliche Vorschrift in § 65 AbgVG bedeutet nicht, dass sämtliche Angaben der Partei durch Beweismittel zu verifizieren sind. In jenen Bereichen aber, in denen sich gegen den Inhalt der Abgabenerklärung Bedenken ergeben, sind Ermittlungshandlungen (zB Ergänzungsaufträge bzw Bedenkenvorhalte) vorzunehmen. Telefonische Ersuchen um Ergänzung unvollständiger Angaben bzw um Aufklärung bestimmter Angaben sind keine Ergänzungsaufträge bzw Bedenkenvorhalte; deren Nichtbefolgung ist sanktionslos (Ritz, BAO-Kommentar², 354 f).

§ 66

Ordnungsmäßigkeit und Vorlage von Büchern

(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 56 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Festsetzung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Die Behörde kann die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen und Geschäftspapieren vom Abgabepflichtigen verlangen, wenn dessen Auskunft nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Unter den gleichen Voraussetzungen oder bei Gefahr im Verzug hat der Abgabepflichtige auf Verlangen Wertsachen vorzulegen und Einsicht in verschlossene Behältnisse zu gewähren oder zu verschaffen.

(3) Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere sind auf Verlangen des Abgabepflichtigen tunlichst in seinen Geschäftsräumen oder in seiner Wohnung einzusehen.

Vgl § 163 und § 164 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Sind die Bücher und Aufzeichnungen formell ordnungsmäßig, so besteht ein Rechtsanspruch darauf, dass deren Ergebnisse der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt werden. Eine sachliche Mangelhaftigkeit müsste diesfalls die Behörde beweisen. Die im § 51 Abs. 2 (nunmehr § 59 Abs 2) dem Abgabepflichtigen auferlegte Verpflichtung erfährt durch diese Bestimmung eine gewisse Einschränkung, weil er erst dann zur Vorlage verhalten werden soll, wenn seine bloße Auskunftserteilung nicht zum Ziel führt.

Der Abgabepflichtige kann zur Vorlage seiner Bücher und Aufzeichnungen auch gezwungen werden (§ 41) (nunmehr § 48), aber er ist nicht verpflichtet, die Gewahrsame darüber aufzugeben; er hat lediglich die Einsichtnahme zu gestatten.

Anmerkungen:

1. Geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung müssen bei formell ordnungsgemäßer Buchführung unberücksichtigt bleiben. Ein Abgehen von formell ordnungsmäßigen Buchführungsergebnissen ist nur zulässig, wenn sich ergibt, dass diese Ergebnisse begründet „in Zweifel zu ziehen sind“ (Stoll, BAO-Kommentar, 1740).

2. Bloß geringfügige rechnerische bzw kalkulatorische Differenzen begründen noch keine relevanten Zweifel. Eine Abweichung wird im Allgemeinen wesentlich sein, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw Aufzeichnungen mehr als 10 % von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht. Sind die Bücher bzw Aufzeichnungen formell mangelhaft, so besteht zwar keine Vermutung ihrer inhaltlichen Richtigkeit, aber auch keine Vermutung ihrer sachlichen Fehlerhaftigkeit (Ritz, BAO-Kommentar², 359 und 397).

3. Zur Schätzungsberechtigung s § 80 AbgVG.

§ 67

Beweise, Allgemeines

(1) Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

(2) Tatsachen, die bei der Behörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(3) Im übrigen hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Vgl §§ 166, 167 BAO. Vgl auch §§ 45 und 46 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmung ist den §§ 45 und 46 AVG. 1950 nachgebildet. Die in den §§ 59 bis 70 (nunmehr §§ 67 bis 78) beispielsweise aufgezählten Beweismittel sind grundsätzlich gleichwertig. Es ist Sache der Behörde, diese auszuwählen.

Auch die Frage, welchen Beweismitteln (etwa welcher von mehreren Zeugenaussagen) die Behörde Glauben schenkt, unterliegt der freien Beweiswürdigung. Die Behörde hat aber stets die Erwägungen, von denen sie sich bei der Beweiswürdigung leiten lässt, den Parteien bekannt zu geben, und zwar spätestens in der Begründung ihrer Entscheidung; das gilt auch für offenkundige oder amtsbekannte Tatsachen.

Judikatur:

VwGH 16.10.1992, 91/17/0124: Zur Beweiswürdigung. Einvernahme einer Partei als „Zeugin“ als Beweismittel heranziehbar.

Die Beweiswürdigung ist ein Denkprozess, der nur insofern einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof zugänglich ist, ob der Sachverhalt, den die Behörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt hat, in einem einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen ist und ob die Schlüsse, die aus dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens gezogen wurden, mit den Denkgesetzen in Einklang stehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1985, Zl. 85/02/0053). (...) Die von der Beschwerdeführerin erhobene Verfahrensrüge geht sinngemäß dahin, dass ihre Zeugenaussage vom 23. November 1987 als "nichtiges" Beweismittel anzusehen sei, weil sie nicht als Zeugin, sondern allenfalls als Partei einzuvernehmen gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass die WAO ein "nichtiges" Beweismittel nicht kennt. Vielmehr kommt gemäß § 127 WAO im Abgabungsverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Richtig ist, dass auf Grund dieser Bestimmung (ebenso wie nach der gleich lautenden Vorschrift des § 166 BAO) kein Hindernis besteht, auch die Einvernahme der Partei als Beweismittel heranzuziehen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 1985, Zl. 84/16/0100); doch darf auch ein Beweismittel, welches durch eine allfällige Rechtsverletzung der Art, wie sie die Vernehmung als Zeugin anstatt als Partei darstellen könnte, in den Besitz der Abgabenbehörde gelangt ist, zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes herangezogen werden (Erkenntnis vom 22. Mai 1978, Slg. Nr. 5262/F).

VwGH 26.05.1993, 90/13/0155: Schlüssige Beweiswürdigung verlangt keinen Nachweis im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn.

Für eine schlüssige Beweiswürdigung genügt es dabei, wie schon aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. September 1987, 85/14/0033, vom 27. Oktober 1988, 87/16/0161, und vom 18. Dezember 1990, 87/14/0155). Den Bestand einer von der Partei des Abgaberverfahrens in Abrede gestellten Tatsache im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachzuweisen, ist der Behörde nicht aufgegeben (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 5. September 1985, 84/16/0094, vom 3. September 1987, 87/16/0092, und vom 19. Mai 1992, 91/14/0089, 0090, 0091). Vielmehr

ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als bewiesen anzusehen, wenn die belangte Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerung zur Überzeugung gelangt ist, dass er sich so ereignet hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 6. Dezember 1990, 90/16/0031, und vom 14. Mai 1991, 89/14/0195).

VwGH 15.07.1998, 93/13/0297: Entscheidend ist, ob das Ergebnis der Beweiswürdigung schlüssig ist.

Bei Überprüfung der Beweiswürdigung der belangten Behörde durch den VwGH kommt es nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das ERGEBNIS der Beweisaufnahme, das der Partei gemäß § 183 Abs 4 BAO zur Kenntnis zu bringen ist, entsprechen. Bei der Prüfung durch den VwGH, ob das Ergebnis der Beweisaufnahme den Denkgesetzen und menschlichem Erfahrungsgut entspricht, ist auch das Vorbringen des Bf im Verwaltungsverfahren miteinzubeziehen. Das bedeutet, dass der Gerichtshof bei Nachprüfung der Beweiswürdigung der belangten Behörde auch ein solches Vorbringen zu berücksichtigen hat, und zwar sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Bf.

VwGH 19.11.1998, 97/15/0010: Zum Beweisantrag.

Es ist zwar zutreffend, dass der Beschwerdeführer in der Berufung N. unter "Beweis" mehrmals genannt hat. Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt allerdings die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 96/13/0002). Eine derartig qualifizierte Beantragung der Zeugeneinvernahme des N. erfolgte nicht, sodass die Behörde - abgesehen davon, dass ein ordnungsgemäßer Beweisantrag grundsätzlich auch die Adresse des Zeugen zu bezeichnen hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 1996, 92/13/0020) - im Sinn des § 183 Abs. 3 BAO nicht zur Beweisaufnahme verpflichtet war.

VwGH 17.02.1999, 98/14/0105:

Anonyme Mitteilungen sowie Aussagen geheimgehaltener Personen können zwar für die Behörde einen Verdacht begründen, der sie zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt. Als Beweismittel zur Begründung von Feststellungen im Bescheid dürfen sie jedoch nicht herangezogen werden.

Anmerkungen:

1. Abs 3 normiert die „freie Beweiswürdigung“. Beweismaß (Beweisintensität, Beweisdichte) ist die gegenüber allen anderen Möglichkeiten bestehende „Gewissheit“, die „überragende Wahrscheinlichkeit“ oder die „mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ einer Sachverhaltsvariante.

2. Die Abgabenbehörde kann bei ihrer freien Beweiswürdigung zu folgenden Ergebnissen kommen:

- die Tatsachen (Tatbestandsmerkmale) sind nach ihrer vollen Überzeugung als gegeben zu erachten,
- die Tatsachen (Tatbestandsmerkmale) sind nach ihrer vollen Überzeugung als nicht vorliegend zu erachten,

- mangels voller Überzeugung kann keine Feststellung darüber getroffen werden, ob eine entscheidungserhebliche Tatsache (Tatbestandmerkmal) vorliegt („non liquet“).

Im Falle eines „non liquet“ ist zunächst ein Schätzungsverfahren (§ 80) durchzuführen. Bleibt es dann immer noch beim „non liquet“, ist dieses mit allenfalls vorgesehenen Beweislastregeln einer Sachentscheidung zuzuführen. (S Hlavenka, Ein Beitrag zur Einordnung der Schätzung in das Abgabenverfahren, ÖStZ 1993, 359 ff (360)).

3. Als Beweismittel kommen nur Umstände in Betracht, die der Partei bekannt gegeben werden dürfen. Die Partei zB hat nicht nur ein Recht auf Bekanntgabe des Inhaltes einer Zeugenaussage, sondern auch auf Bekanntgabe des Namens des Zeugen („Verbot geheimer Beweismittel“, vgl Ritz, BAO-Kommentar², 363).

4. Ausnahmen von der freien Beweiswürdigung gelten etwa für öffentliche Urkunden (§ 68 AbgVG).

§ 68 Urkunden

Die Beweiskraft von öffentlichen und Privaturkunden ist von der Behörde nach den Vorschriften der §§ 292 bis 294, 296, 310 und 311 der Zivilprozessordnung zu beurteilen. Bezeugt der Aussteller einer öffentlichen Urkunde die Übereinstimmung einer fotomechanischen Wiedergabe dieser Urkunde mit dem Original, so kommt auch der Wiedergabe die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde zu.

Vgl § 168 BAO. Vgl auch § 47 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmung stimmt mit § 47 AVG. 1950 überein.

Blg 31/1983 23.LT:

Mit dieser Ergänzung (2. Satz) soll der Möglichkeit der Archivierung von Akten mit Hilfe der Mikroverfilmung Rechnung getragen werden. Es wird sichergestellt, dass behördlich beglaubigte fotomechanische Wiedergaben von öffentlichen Urkunden beweisrechtlich wie die öffentlichen (Original-) Urkunden selbst zu beurteilen sind.

§ 69 Zeugenpflicht

(1) Soweit sich aus diesem Gesetz nichts anderes ergibt, ist jedermann verpflichtet, vor den Behörden als Zeuge über alle ihm bekannten, für ein Abgabenverfahren maßgebenden Tatsachen auszusagen.

(2) Soweit jemand als Zeuge zur Aussage verpflichtet ist, hat er auf Verlangen der Behörde auch Schriftstücke, Urkunden und die einschlägigen Stellen seiner Geschäftsbücher zur Einsicht vorzulegen, die sich auf bestimmt zu bezeichnende Tatsachen beziehen.

(3) Wenn die Behörde das persönliche Erscheinen des Zeugen nicht für erforderlich erachtet, kann die Aussage des Zeugen auch schriftlich eingeholt und abgegeben werden.

(4) Ein Zeuge, der einer Vorladung (§ 24) ohne genügende Entschuldigung nicht Folge leistet oder seinen Verpflichtungen gemäß Abs. 2 ohne Rechtfertigung nicht nachkommt, kann, abgesehen von Zwangsstrafen, durch Bescheid zum Ersatz aller durch seine Säumnis oder Weigerung verursachten Kosten verpflichtet werden. Durch die Verletzung einer Zeugenpflicht geht der Anspruch auf Zeugengebühren (§ 73) verloren. Dies gilt nicht, wenn die Pflichtverletzung entschuldbar oder geringfügig ist.

Zu Abs 1 vgl § 169 BAO. Zu Abs 2 vgl § 172 Abs 1 BAO. Zu Abs 3 und 4 vgl § 173 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die allgemeine Zeugenpflicht ist im AVG. 1950 nicht ausgedrückt. Von den förmlichen Zeugen zu unterscheiden sind die bloßen Auskunftspersonen im Sinne des § 54 (nunmehr § 62). Der Abs. 2 enthält eine dem Abgabenverfahren eigentümliche Erweiterung der Zeugenpflicht Die schriftliche Zeugenaussage (Abs. 3) ist dem AVG. 1950 fremd. Zu Abs. 4 vgl. § 49 Abs. 5 AVG. 1950 (Abs. 2 des § 137 MAO wurde nicht aufgenommen, weil diese Bestimmung nur für die Bundesabgabenverwaltung von Bedeutung ist).

EB zu Abs 4:

Blg 31/1983 23.LT:

Da die Zuerkennung von Zeugengebühren nicht gerechtfertigt wäre, wenn der Zeuge seinen Zeugenpflichten nicht nachkommt - es sei denn, die Pflichtverletzung ist entschuldbar oder geringfügig - erscheint eine entsprechende Ergänzung notwendig. Gemäß § 54 Abs. 3 (nunmehr § 62 Abs 3) gilt dies auch für Auskunftspersonen.

Judikatur:

VwGH 21.12.1989, 87/17/0021:

Das Gesetz sieht eine telefonische Beweisaufnahme (Zeugenvernehmung) nicht vor. Eine Berufung auf die Vorschriften betreffend Auskunftsperson (§ 62 AbgVG VlbG 1984, § 143 BAO) kann nicht erfolgen.

Anmerkungen:

1. Der Kostenersatz gemäß Abs. 4 ist ein Nebenanspruch iSd § 2 Abs 2 lit. c AbgVG (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 45)
2. Abs. 4 ist eine Sondernorm bezüglich § 130 AbgVG.

§ 70

Ausschluss der Zeugeneinvernahme

Als Zeugen dürfen nicht vernommen werden

- a) Personen, die zur Mitteilung ihrer Wahrnehmungen unfähig sind oder die zur Zeit, auf die sich ihre Aussage beziehen soll, zur Wahrnehmung der zu beweisenden Tatsache unfähig waren;
- b) Geistliche darüber, was ihnen in der Beichte oder sonst unter dem Siegel geistlicher Amtsverschwiegenheit zur Kenntnis gelangt ist;
- c) Organe der Gebietskörperschaften, wenn sie durch ihre Aussage die ihnen obliegende Amtsverschwiegenheit verletzen würden, insofern sie der Pflicht zur Geheimhaltung nicht entbunden sind.

Vgl § 170 BAO. Vgl auch § 48 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Inhaltlich gleich dem § 48 AVG. 1950. Die Ausschließungsgründe sind von Amts wegen wahrzunehmen.

§ 71

Recht der Verweigerung der Zeugenaussage

- (1) Die Aussage darf von einem Zeugen verweigert werden,
 - a) wenn er ein Angehöriger (§ 11) des Abgabepflichtigen ist;
 - b) über Fragen, deren Beantwortung dem Zeugen oder seinen Angehörigen (§ 11), seinem Vormund, Mündel oder Pflegebefohlenen die Gefahr einer strafgerichtlichen oder abgabenstrafbehördlichen Verfolgung zuziehen würde;
 - c) über Fragen, die er nicht beantworten könnte, ohne eine ihm obliegende gesetzlich anerkannte Pflicht zur Verschwiegenheit, von der er nicht gültig entbunden wurde, zu verletzen oder ein Kunst- oder technisches Betriebsgeheimnis zu offenbaren.
- (2) Die zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen und ihre Angestellten können die Zeugenaussage auch darüber verweigern, was

ihnen in ihrer Eigenschaft als Vertreter der Partei über diese zur Kenntnis gelangt ist.

(3) Will ein Zeuge die Aussage verweigern, so hat er die Gründe seiner Weigerung glaubhaft zu machen.

Vgl § 171 BAO. Vgl auch § 49 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Das Entschlagungsrecht ist mit geringer Abweichung dem § 49 Abs. 1 bis 4 AVG. 1950 nachgebildet. Siehe auch die Erläuterungen zu § 11.

§ 72

Vorgang bei der Zeugeneinvernahme

Jeder Zeuge ist zu Beginn seiner Vernehmung über die für die Vernehmung maßgeblichen persönlichen Verhältnisse zu befragen, über die gesetzlichen Weigerungsgründe zu belehren und zu ermahnen, dass er die Wahrheit anzugeben habe und nichts verschweigen dürfe. Er ist auch auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage aufmerksam zu machen. Entsprechendes gilt, wenn die Vernehmung durch Einholung einer Zeugen-aussage auf schriftlichem Weg erfolgt.

Vgl § 174 BAO. Vgl auch § 50 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Ist dem § 50 AVG. 1950 nachgebildet. Falsche Zeugenaussagen unterliegen der Strafsanktion des Art. IX EGVG. 1950.

Blg 31/1983 23.LT:

Die Belehrung über die Weigerungsgründe erfolgte nach der bisherigen Fassung nur „erforderlichenfalls“. Sie war entbehrlich, wenn vorausgesetzt werden konnte, dass der Zeuge dieses Hinweises im Hinblick auf seine Ausbildung oder seinen Beruf nicht bedarf. Mit der Neufassung sollen Zeugen in allen Fällen über die Gründe, der berechtigten Ablehnung von Aussagen oder schriftlichen Äußerungen belehrt werden.

Zufolge dem neugefassten § 54 Abs. 3 (nunmehr § 62 Abs 3) ist § 64 (nunmehr § 72) auch auf Auskunftspersonen sinngemäß anzuwenden. Demgemäß besteht auch Auskunftspersonen gegenüber eine Verpflichtung zur Wahrheitserinnerung und zur Belehrung über die Gründe, wegen denen die Aussage verweigert werden kann.

Blg 31/1983 23.LT:

Die vorgesehene Neufassung bringt neben der Ausweitung des Umfanges der Zeugengebühren auf den Ersatz der notwendigen Barauslagen auch eine Verlängerung der Frist für die Geltendmachung der Zeugengebühren auf zwei Wochen nach der Vernehmung. § 65 (nunmehr § 73) ist auch auf Auskunftspersonen anzuwenden, sofern diese nicht in einer ihre persönliche Abgabepflicht betreffenden Angelegenheit zur Auskunftsleistung herangezogen werden.

Anmerkungen:

Eine Überwälzung der Zeugengebühren auf die Abgabepflichtigen ist - im Unterschied zu § 76a AVG - gemäß § 130 und § 131 Abs. 2 AbgVG nicht vorgesehen.

§ 74

Sachverständige, Allgemeines

(1) Wird die Aufnahme eines Beweises durch Sachverständige notwendig, so sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen.

(2) Die Behörde kann aber ausnahmsweise auch andere geeignete Personen als Sachverständige heranziehen, wenn es mit Rücksicht auf die Besonderheit des Falles geboten erscheint.

(3) Der Bestellung zum Sachverständigen hat Folge zu leisten, wer zur Erstattung von Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellt ist oder wer die Wissenschaft, die Kunst oder die Tätigkeit, deren Kenntnis die Voraussetzung der Begutachtung ist, öffentlich als Erwerb ausübt oder zu deren Ausübung öffentlich angestellt oder ermächtigt ist.

(4) Aus den Gründen, welche einen Zeugen zur Verweigerung der Aussage berechtigen (§ 71), kann die Enthebung von der Bestellung als Sachverständiger begehrt werden.

Vgl § 177 BAO. Zu Abs 4 vgl § 178 Abs 1 BAO. Vgl auch § 52 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Hier ist auf die §§ 52 und 53 AVG. 1950 zu verweisen. Können sich die Organe der Behörde selbst ein klares Bild von der Sachlage beschaffen, müssen Sachverständige nicht herangezogen werden. Die Beurteilung, ob die Beiziehung von Sachverständigen notwendig ist, ist allein Sache der Behörde, doch müssen der Partei die diesbezüglichen Erwägungen bekannt gegeben werden, falls ihrem Antrag nicht entsprochen wird. Bei der Wertung widersprechender Gutachten gibt nur der innere Wahrheitswert des Gutachtens den Ausschlag, weil auch

Gutachten (auch solche öffentlich bestellter Sachverständiger) der freien Beweiswürdigung unterliegen. (§ 143 Abs. 2 MAO bzw. § 178 Abs. 2 BAO wurde als unbedeutend nicht übernommen.)

Anmerkungen:

1. Das AbgVG kennt im Unterschied zu § 52 AVG keine einer Behörde „beigegebenen“ bzw. „zur Verfügung stehenden“ (Amts-) Sachverständigen. Öffentlich bestellte Sachverständige sind zB Ziviltechniker sowie Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Sofern Amtssachverständige iSd § 52 Abs 1 AVG herangezogen werden, können diese – im Unterschied zum AVG – von den Parteien gemäß § 75 AbgVG abgelehnt werden.

2. Stoll, BAO-Kommentar, 1860, zählt Amtssachverständige nicht zu den öffentlich bestellten Sachverständigen. Gutachten von Amtssachverständigen seien nach der BAO (bzw. AbgVG) kein Sachverständigenbeweis, sondern seien der Behörde unmittelbar zuzurechnen, als wäre sie es, der die fachliche Kompetenz eigen ist.

3. Bestellungen eines Sachverständigen (mit Ausnahme von Amtssachverständigen) haben mit Bescheid zu erfolgen. Nach § 289 StGB macht sich ein Sachverständiger, der einen falschen Befund oder ein falsches Gutachten erstattet, gerichtlich strafbar.

4. Die Frage, ob die Heranziehung eines Sachverständigen notwendig ist, hat die Behörde in erster Linie danach zu beurteilen, ob sie über die entsprechenden Kenntnisse verfügt. Wenn sie sich diese Kenntnisse durch Fachliteratur aneignen kann, kann die Bestellung eines Sachverständigen nicht notwendig sein (VwGH 19.03.1998, 96/15/0005, VwGH 08.10.1998, 97/15/0048).

5. Einer Stellungnahme bzw Gutachten, aus dem nicht erkennbar ist, wie die dem Befund zugrundegelegten Tatsachen beschafft wurden, hat die Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung kein Gewicht beizumessen (VwGH 08.10.1998, 97/15/0048).

§ 75

Sachverständige, Befangenheit und Ablehnung

(1) Die Vorschriften des § 14 finden auf die Sachverständigen sinngemäß Anwendung.

(2) Sachverständige können von den Parteien abgelehnt werden, wenn diese Umstände glaubhaft machen, welche die Unbefangenheit oder Fachkunde des Sachverständigen in Zweifel stellen. Die Ablehnung kann vor der Vernehmung des Sachverständigen, später aber nur dann erfolgen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie den Ablehnungsgrund vorher nicht erfahren oder wegen eines für sie unüberwindlichen Hindernisses nicht rechtzeitig geltend machen konnte. Gegen den über die Ablehnung ergehenden Bescheid der Behörde ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Vgl § 179 BAO. Vgl auch 53 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Abs. 1 enthält von Amts wegen wahrzunehmende Ausschließungsgründe. Siehe auch § 53 AVG. 1950.

Judikatur:

VwGH 17.04.2000, 95/17/0018: Ablehnung eines Amtssachverständigen wegen Befangenheit möglich.

Ebenso geht die Rüge der Befangenheit des Amtssachverständigen L. ins Leere. Zwar finden gemäß § 139 Abs. 1 OÖ LAO die Vorschriften über die Befangenheit auch auf den Sachverständigen sinngemäß Anwendung, doch ist aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich, dass auf den Amtssachverständigen ein Befangenheitsgrund des § 53 Abs. 1 OÖ LAO zuträfe. Obwohl den Beschwerdeführern im Verfahren das Recht offen stand, den Sachverständigen gemäß § 139 Abs. 2 OÖ LAO - wonach Sachverständige von den Parteien abgelehnt werden können, wenn diese Umstände glaubhaft machen, die die Unbefangenheit oder Fachkunde des Sachverständigen in Zweifel stellen - abzulehnen, haben sie es unterlassen, einen solchen Antrag zu stellen, und lediglich unsubstantiiert ausgeführt, der Sachverständige "wolle der Gemeinde einen Gefallen tun, und habe das geschrieben, was die Gemeinde hören wollte", bzw. "verstehe die gestellte Aufgabe nicht". Da von den Beschwerdeführern ein ausdrücklicher und förmlicher Ablehnungsantrag nicht gestellt wurde (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1871, zum vergleichbaren § 179 BAO) und, wie schon gesagt, ein Befangenheitsgrund auch sonst nicht ersichtlich ist, durfte sich die belangte Behörde, ohne Verfahrensvorschriften zu verletzen, auf die vom Amtssachverständigen gewonnenen Beweisergebnisse stützen.

§ 76

Sachverständigeneid

(1) Ist der Sachverständige für die Erstattung von Gutachten der geforderten Art im Allgemeinen beeidet, so genügt die Erinnerung an den geleisteten Eid. Ist er noch nicht vereidigt, so hat er, falls es die Behörde wegen der besonderen Tragweite des Falles für erforderlich hält, vor Beginn der Beweisaufnahme den Sachverständigeneid zu leisten.

(2) Für die Leistung des Sachverständigeneides sind die Bestimmungen des Gesetzes zur Regelung des Verfahrens bei den Eidesablegungen vor Gericht, RGBl.Nr. 33/1868, sinngemäß anzuwenden.

Vgl § 180 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Textabweichung des zweiten Absatzes gegenüber der MAO und der BAO ergibt sich aus der Nichtaufnahme des § 140 MAO bzw. des § 175 BAO (Eidliche Einvernahme von Zeugen).

§ 77

Sachverständigengebühren

(1) Sachverständige haben Anspruch auf Sachverständigengebühren. Diese umfassen den Ersatz von Reise- und Aufenthaltskosten, die notwendigen Barauslagen, die Entschädigung für Zeitversäumnis und die Entlohnung ihrer Mühewaltung unter den gleichen Voraussetzungen und im gleichen Ausmaß wie sie Sachverständigen im gerichtlichen Verfahren zustehen.

(2) Der Anspruch (Abs. 1) ist bei sonstigem Verlust binnen zwei Wochen ab Erstattung des Gutachtens oder, wenn dieses entfällt, nach Entlassung des Sachverständigen mündlich oder schriftlich bei der Behörde geltend zu machen, bei der der Sachverständige vernommen worden ist. Hierüber ist der Sachverständige zu belehren. § 73 Abs. 2 letzter Satz gilt sinngemäß.

Vgl § 181 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Regelung ist trotz zwangsläufiger Anwendung bei nicht amtlichen Sachverständigen dem AVG. 1950 nicht eigen (vgl Anmerkungen unten). Der Ersatzanspruch ist nach den §§ 18 bis 38 des Gebührenanspruchsgesetz, BGBl. Nr. 2/1958, zu finden.

Anmerkung:

1. Mittlerweile enthält auch das AVG in § 53a entsprechende Gebührenregelungen (siehe *Bußjäger/Kraft*, Sachverständigen, Privatisierung und Kostentragung, ZfV 1999, 12 ff).

2. Eine Überwälzung der Sachverständigengebühren auf die Abgabepflichtigen ist - im Unterschied zu § 76 AVG - gemäß § 130 und § 131 Abs. 2 AbgVG nicht vorgesehen.

3. Seinem Sinn und Zweck nach kann sich § 77 nicht auf Amtssachverständige beziehen.

§ 78

Augenschein

(1) Zur Aufklärung der Sache kann die Behörde auch einen Augenschein, nötigenfalls mit Zuziehung von Sachverständigen, vornehmen.

(2) Die Behörde hat darüber zu wachen, dass der Augenschein nicht zur Verletzung eines Kunst- oder technischen Betriebsgeheimnisses missbraucht wird.

Vgl § 182 BAO. Vgl auch § 54 AVG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Vgl. dazu § 54 AVG. 1950. Der Abs. 2 will den besonderen Geheimhaltungspflichten der Behörden gerecht werden.

Anmerkungen:

Unter einem Augenschein versteht man die von Behördenorganen vorgenommene, unmittelbare sinnliche Wahrnehmung von Tatsachen oder Vorgängen (s. *Walter/Thienel*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze, 101).

§ 79 Beweisaufnahme

(1) Die Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Behörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere mit der Verwaltung von Aufgaben und Beiträgen betraute Behörden des Landes oder der Gemeinden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 67 Abs. 2 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Vgl § 183 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Ebenso wie im Allgemeinen Verwaltungsverfahren ist dem Abgabenverfahren das Prinzip der Unmittelbarkeit fremd (Abs. 2). Die Bestimmungen über die Beweisaufnahme sind aber gegenüber dem § 55 AVG. 1950 wesentlich erweitert. Neben der Erwähnung des Officialprinzips werden Vorkehrungen gegen

kostspielige Beweisaufnahmen und gegen Verschleppungsabsichten getroffen. Schließlich wird das Prinzip des Parteiengehörs nochmals betont.

Judikatur:

Zu Abs 3:

VwGH 15.06.1993, 90/14/0213:

Die Berufungsbehörde ist nicht gehalten, eine Zeugin von sich aus einzuvernehmen, wenn der Sachverhalt auf Grund der Ausführungen des Abgabepflichtigen und der bereits vorliegenden, unbestrittenen Beweismittel (hier aufgrund eines Schuldscheines und eines Testamentes der Zeugin) hinreichend geklärt ist.

VwGH 26.05.1997, 96/17/0459: Behandlung von Beweisanträgen.

Die Behörde kann zwar Beweisanträge, die ihr unerheblich erscheinen, ablehnen, in der Begründung ist aber auch hiezu Stellung zu nehmen, und es sind die Erwägungen darzulegen, die zur Annahme der Unerheblichkeit des angebotenen bzw nicht aufgegriffenen Beweismittels führten. Dies gilt auch für konkrete Einwände, die eine Partei gegen die Vollständigkeit oder Richtigkeit der Ermittlungsergebnisse (etwa im Zuge des Parteiengehörs) erhoben hat. Die Behörde hat jedenfalls die Erwägungen, die sie veranlassten, auf Grund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen.

Zu Abs 4:

VwGH 21.12.1989, 87/17/0021:

Der Vorschreibung des § 79 Abs 4 VlbG AbgVG (§ 183 Abs 4 BAO) ist nicht entsprochen, wenn der Partei zwar der Beweisinhalt, aber nicht die Beweisquelle bekannt gegeben wird. (...) Dass es nicht darauf ankommt, ob der Vertreter der Beschwerdeführerin ausdrücklich auch Einsicht in den oben erwähnten Aktenvermerk verlangt, bedarf keiner weiteren Begründung.

VwGH 15.04.1994, 91/17/0059:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Bedeutung eines solchen Vorhaltes auch einer Berufungsvorentscheidung im Sinne des § 276 BAO (§ 211 WAO) zukommen. Hat die Behörde in der Begründung der Berufungsvorentscheidung das Ergebnis der behördlichen Erhebungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnen Feststellungen zu widerlegen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. November 1993, Zl. 91/17/0162, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Anmerkungen:

1. Im AbgVG ist gemäß Abs 2 eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht erforderlich.

2. Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen. Die bescheidmäßige Ablehnung von Beweisanträgen ist eine

verfahrensleitende Verfügung iSd §§ 28 Abs 1 und 108 Abs 2 AbgVG (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 393).

3. Der Kostenersatz nach Abs 3 ist ein Nebenanspruch iSd § 2 Abs 2 lit c AbgVG. Abs 3 ist eine Sondernorm zu § 130 AbgVG.

4. Die Verletzung des Abs 4 kann als Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Bescheidaufhebung im Vorstellungsverfahren führen, sofern sie nicht im Berufungsverfahren saniert wurden.

§ 80

Schätzung der Grundlagen für die Abgabenverwaltung

(1) Soweit die Behörde die Grundlagen für die Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

(4) In Abgabenvorschriften enthaltene weiter gehende Bestimmungen über die Schätzungsbefugnis der Behörden bleiben unberührt.

Vgl § 184 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Gründe für eine Schätzung müssen nicht unbedingt auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen sein. Auch ein Beweisnotstand des Abgabepflichtigen schließt die Möglichkeit der Schätzung nicht aus.

Die Schätzungsgrundlagen müssen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, wobei sich die Behörde über erhebliche Vorbringen des Abgabepflichtigen nicht hinwegsetzen darf, ohne sie zu prüfen. Abweichungen von den Parteiangaben bzw. die dazu führenden behördlichen Feststellungen sind jedenfalls dem Abgabepflichtigen vorzuhalten (§ 44 Abs. 2 und § 57) (nunmehr § 52 Abs 2 und 65), ansonsten liegt ein Verfahrensmangel vor. Selbst die Berufungsbehörde darf, auch wenn dies die erste Instanz nicht tat, zur Schätzung schreiten, wenn hierfür ausreichende Gründe vorhanden sind, doch darf das Parteiengehör hiebei nicht verletzt werden.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Behörde im Allgemeinen frei. Der Schätzungsvorgang muss aber - gleichgültig, welcher Weg beschritten wird - schlüssig sein. (...)

Judikatur:

VfGH 11.10.1983, B 254/79 (VfSlg 9816): Schätzung kann Eigentumsrecht verletzen.

Gleiches gilt für den Vorwurf, es sei denkmögliche Gesetzesanwendung und ein unsachliches Vorgehen, wenn die Behörde zur Schätzung geschritten sei. Es ist zwar richtig, dass im Hinblick auf die einschlägigen Bestimmungen der Abgabenordnungen (hier § 149 Abs 1 StLAO) eine Schätzung die Grundrechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Gleichheit vor dem Gesetz verletzt, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen der Abgabenerhebung offenkundig ermitteln oder errechnen kann, weil keinerlei Anlass besteht an der Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Steuerpflichtigen selbst vorgelegten Unterlagen zu zweifeln. Einen solchen Fall hat der VfGH auf dem Gebiet der Getränkesteuer zB angenommen, wenn alle im Zuge der Erhebungen bei Letztverbrauchern vorgefundenen Rechnungen über Weinverkäufe in den vorgelegten Unterlagen aufscheinen und der "Verdacht" auf ihre Unvollständigkeit einzig und allein auf der Weigerung (eines außerhalb des Gemeindegebietes ansässigen Händlers) gestützt wird, die Aufzeichnungen über alle Getränkeverkäufe vorzulegen (VfSlg. 8099/1977).

VwGH 02.06.1992, 88/14/0080 (vgl auch VwGH 19.03.1998, 96/15/0005): Wahl der Schätzungsmethode ist frei. Auf substantiiert vorgetragene Behauptungen des Abgabenschuldners ist einzugehen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. unter anderem hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 1986, 84/14/0102, und vom 17. Februar 1988, 87/13/0116).

VwGH 17.12.1993, 91/17/0196: Formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen führen zur Schätzungsberechtigung. Sicherheitszuschlag gehört zur Schätzung.

Der Beschwerdeführer bestreitet zunächst mit umfangreichen Beschwerdeausführungen die behördliche Schätzungsbefugnis. Formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, führen in aller Regel zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken. Die Anwendung eines so genannten Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der

Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

VwGH 25.11.1994, 92/17/0030: Parteiengehör bei Schätzung.

Wenn die belangte Behörde die im erstinstanzlichen Bescheid angeführte Schätzungsmethode verwirft und eine neue anwendet, hat sie dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zur Wahrung seiner Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

VwGH 25.06.1998, 96/15/0070:

Es ist nicht rechtswidrig, wenn die Abgabenbehörde bei einer Kalkulationsdifferenz von über 10 Prozent einen begründeten Anlass sah, an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung des Steuerpflichtigen zu zweifeln und eine Schätzungsbefugnis annahm (Hinweis E 10.7.1996, 94/15/0014).

Anmerkungen:

1. Das Beweisverfahren des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahren gliedert sich in zwei Teile, in das Beweisverfahren im engeren Sinn mit dem Beweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ und in das subsidiär anzuwendende Schätzungsverfahren für die Fälle eines „non liquet“ des Beweisverfahrens im engeren Sinn, mit dem Beweismaßstab der „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“. Sofern auch nach Durchführung eines Schätzungsverfahrens ein „non liquet“ bleibt, wäre dieses dann mit allenfalls vorgesehenen Beweislastregeln einer Sachverhaltsentscheidung zuzuführen (*Hlavenka*, Ein Beitrag der Einordnung der Schätzung in das Abgabenverfahren, *ÖStZ* 1993, 359 ff (365)).

2. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich nicht nur auf den Sachverhalt der Höhe nach, sondern auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (*Ritz*, BAO-Kommentar², 395).

3. Schätzen bedeutet nichts anderes, als den Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise zu ermitteln (*Hlavenka*, Ein Beitrag der Einordnung der Schätzung in das Abgabenverfahren, *ÖStZ* 1993, 359 ff (364)).

4. Eine Schätzungsberechtigung setzt voraus, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können (so *Ritz*, BAO-Kommentar², 359). Das Ziel der Schätzung ist die sachliche Richtigkeit der Besteuerung. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent.

5. Entscheidend für die Schätzungsberechtigung nach Abs 3 ist das Fehlen von Büchern und Aufzeichnungen. Ein Verschulden des Abgabepflichtigen an deren Fehlen ist nicht Voraussetzung (vgl *VwGH* 17.12.1998, 94/15/0038).

6. Ist ein von den Abgabenbehörden angenommenes Schätzungsausmaß im gesamten Verwaltungsverfahren nicht strittig, so bedarf die Höhe des Schätzungsausmaßes keiner Begründung (*VwGH* 30.09.1998, 94/13/0195, *ÖStZB* 1999/319).

§ 81¹⁾
Abgabenbescheide

(1) Soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes vorgeschrieben ist, hat die Behörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabensfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

(3) In den Fällen, in denen eine Abgabe nach einem Hundertsatz des Steuermessbetrages zu berechnen ist, werden den Abgabenbescheiden die Steuermessbeträge und die in der Festsetzung des Steuermessbetrages liegenden Feststellungen der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht zu Grunde gelegt, auch wenn die Messbescheide noch nicht rechtskräftig geworden sind.

(4) Ein Grundsteuerbescheid wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Steuergegenstand nach dem Festsetzungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das Gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

(5) Sind zur Entrichtung einer Abgabe mehrere Personen als Gesamtschuldner verpflichtet, so kann gegen sie ein einheitlicher Abgabenbescheid erlassen werden, und zwar auch dann, wenn nach dem zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnis die Abgabe nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist.

(6) Der festgesetzte Abgabebetrag oder die Summe der in einem Bescheid festgesetzten Abgabebeträge ist auf volle 10 Cent abzurunden oder aufzurunden. Hiebei werden Beträge von weniger als 5 Cent abgerundet, Beträge von 5 Cent und mehr aufgerundet.

(7) Für die Selbstbemessung von Abgaben (§ 82 Abs. 1) gilt Abs. 6 sinngemäß.

Zu Abs 1 und 2 vgl § 198 BAO. Zu Abs 5 vgl § 199 BAO. Zu Abs 6 und Abs 7 vgl § 204 BAO.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 84/1998 sowie Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Abgabenbescheide sind schlechthin alle Bescheide, die ein Leistungsgebot in Bezug auf Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung enthalten, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob es sich hierbei um eine Abgabe im engeren Sinn oder um Nebenansprüche zu diesen handelt (§ 2).

Auch Berufungsentscheidungen und Bescheide, die einen Abgabenbescheid ändern, sind, soweit sie eine neue Abgabenfestsetzung enthalten, ihrem Charakter nach als Abgabenbescheide zu werten, woraus folgt, dass diese Bescheide in ihrem Spruch die Merkmale des Abs. 2 enthalten müssen. Die Abs. 3 und 4 mussten hinzugefügt werden, da im Zeitpunkt der Abfassung der MAO die Landesgesetzgebung noch nicht ermächtigt war, Verfahrensbestimmungen zu erlassen, die sich auf die Grund- und Lohnsummensteuer beziehen. Soweit die Gemeindebehörden diese Steuern zu verwalten haben, wurde der Mangel durch die Finanzausgleichsgesetznovelle 1964, BGBl. Nr. 263/1963, behoben, sodass die bereits damals bestandenen Landesabgabenordnungen entsprechend zu novellieren waren. Siehe hiezu auch die Erläuterungen zu § 1 Abs. 2. Der § 73 Abs. 3 und 4 ersetzt die durch § 4 des Gesetzes LGBl. Nr. 49/1961 in Geltung belassenen, Bestimmungen des § 212b Abs. 2 und 210a RAO.

Im Abs. 5 handelt es sich um die im § 5 umschriebenen Fälle, in denen sich das Gesamtschuldverhältnis bereits unmittelbar aus der Abgabenvorschrift ergibt. Durch privatrechtliche Vereinbarungen kann das sich aus den Abgabenvorschriften ergebende Gesamtschuldverhältnis mit Wirkung gegenüber der Behörde nicht ausgeschlossen werden. Es steht der Behörde immer frei, ob sie das Leistungsgebot nur an einen oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richtet..

Abs. 6 und 7 sehen eine Auf- oder Abrundung nur für bescheidmäßig festgesetzte Abgabenbeträge und Selbstbemessungsabgaben vor. Abs. 8 schafft für die im Lochkarten- oder in ähnlichen Verfahren erlassenen Bescheide die aus technischen Gründen erforderliche Ausnahme.

EB zu Abs 2:

Blg 31/1983 23.LT:

In den Fällen, in denen ein Abgabenbescheid zu keiner Nachforderung führt, also etwa der Abgabenbescheid eine Gutschrift zur Folge hat, könnte die ausdrückliche spruchmäßige Normierung einer Fälligkeit zu Missverständnissen auf Seiten des Abgabepflichtigen führen, weshalb bei derartigen Bescheiden auf eine Angabe über die Fälligkeit einer Leistungsverpflichtung verzichtet werden soll. In den Fällen, in denen die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten ist, erscheint es ausreichend, auf die genaue Bezeichnung des Fälligkeitstages zu verzichten und im Abgabenbescheid auf den Umstand hinzuweisen, dass die festgesetzte Abgabenschuldigkeit bereits fällig war.

Judikatur:

Zu Abs 1:

VwGH 14.08.1991, 89/17/0174: Subsidiarität eines Feststellungsbescheides.

Nach Lehre und Rechtsprechung kann mangels besonderer gesetzlicher Anordnung eines Feststellungsbescheides ein solcher nur über Rechte oder Rechtsverhältnisse ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen (vgl. das Erkenntnis vom 18. April 1986, Zl. 86/17/0069). Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides zufolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen (Erkenntnis vom 24. Juni 1988, Zl. 85/17/0050).

Zu Abs 2:

VwGH 16.09.1992, 88/13/0224: Abgabenvorschrift im Spruch?

Anders als im Finanzstrafverfahren bezüglich der angewendeten Strafvorschrift (§ 138 FinStrG) besteht im Abgabenverfahren keine Vorschrift, wonach die für Abgabenfestsetzung maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen im Spruch des Abgabenbescheides bezeichnet werden müssen (§ 198 Abs 2 BAO). Es genügt daher, wenn die bel Beh in ihren Entscheidungsgründen auf die angewendeten gesetzlichen Vorschriften hinweist.

VwGH 19.02.1993, 90/17/0406: Zeitliche Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Abgabenansprüche zulässig.

Der Vorschrift des § 148 Abs 2 Tir LAO 1984 (entspricht § 81 Abs 2 AbgVG) lässt sich nicht entnehmen, dass die Abgabenvorschreibung für einen größeren - etwa einen einer abgabenbehördlichen Prüfung zugrundegelegten - Zeitraum nicht in einem Abgabenbescheid erfolgen könnte. Diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde erscheint auch im Hinblick auf verwaltungsökonomische Überlegungen unbedenklich. Bei einer solchen Vorgangsweise handelt es sich eigentlich um eine "Zusammenfassung mehrerer in die äußere Erscheinungsform eines behördlichen Abspruches gekleideter selbstständiger Bescheide" (Hinweis E 19.10.1960, 1770/60). Ein Abgabenbescheid trägt den gesetzlichen Bestimmungen des § 148 Abs 2 erster Satz Tir LAO 1984 ausreichend Rechnung, wenn er weder in seinem Spruch noch in seiner Begründung einen Zweifel darüber entstehen lässt, wie hoch die im Prüfungszeitraum vom Abgabepflichtigen selbstbemessene Getränkesteuer und Speiseeissteuer, und wie hoch diese Steuer auf Grund der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung insgesamt (dh die selbstbemessene Abgabe zuzüglich des Nachforderungsbetrages) war.

VwGH 18.06.1993, 90/17/0339: Bemessungsgrundlagen im Spruch.

Nach der streng formal auszulegenden Vorschrift des § 146 Abs. 2 WAO (entspricht § 81 Abs 2 AbgVG) (müssen) die Bemessungsgrundlagen IM SPRUCH des Bescheides enthalten sein. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes gehört zu den Bemessungsgrundlagen notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweiligen Abgaben vorgeschrieben werden.

VwGH 17.12.1993, 91/17/0182: Bemessungsgrundlagen in Begründung ausreichend?

Gemäß § 150 Abs. 2 der Burgenländischen Landesabgabenordnung haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Im Beschwerdefall kann die Frage dahingestellt bleiben, in welcher Weise die Abgabenbehörde den Anforderungen dieser an sich streng auszuliegenden Vorschrift (vgl. zur entsprechenden Bestimmung des § 146 Abs. 2 WAO das hg. Erkenntnis vom 18. Juni 1993, Zl. 90/17/0339) bei der Anführung der Bemessungsgrundlagen der Abgabenfestsetzung gerecht werden kann, insbesondere ob eine klare Darstellung der Bemessungsgrundlagen in der Begründung des Abgabenbescheides dann ausreicht, wenn sie etwa auf Grund einer ausdrücklich im Spruch enthaltenen Verweisung oder durch einen anderen unmittelbaren sprachlichen und inhaltlichen Zusammenhang als Element der im Spruch zum Ausdruck gebrachten individuellen Norm in Erscheinung tritt (vgl. etwa die zu § 198 Abs. 2 BAO ergangenen hg. Erkenntnisse vom 25. Juni 1980, Zl. 1311/78, und vom 14. Jänner 1991, Zl. 90/15/0041).

VwGH 30.05.1994, 93/16/0093: Gesonderte Spruchbestandteile bei Zusammenfassung mehrerer sachlich gleicher Besteuerungsfälle.

Es ist zwar nicht zweifelhaft, dass mehrere Besteuerungsfälle formularmäßig in einem (Sammel-)Steuerbescheid zusammengefasst werden können. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO (entspricht § 81 Abs 2 AbgVG), wonach Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben, sind aber bei einer solchen formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essenziellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen.

Zu Abs 5:

VwGH 30.04.1993, 91/17/0121:

Wie aus § 147 Kmt LAO 1983 (entspricht § 81 Abs 5) hervorgeht, kann die Abgabenbehörde, wenn mehrere Personen zur Entrichtung einer Abgabe als Gesamtschuldner verpflichtet sind, entscheiden, wen sie in Anspruch nimmt, ob sie also das abgabenrechtliche Leistungsgebot an einen bestimmten, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richtet. Es handelt sich hierbei um eine Ermessensentscheidung, die entsprechend zu begründen ist.

Zu Abs 6:

VwGH 22.01.1993, 91/17/0154: Zu niedrige Abgabenfestsetzung bewirkt keine Verletzung in subjektiven Rechten.

Die Beschwerde rügt weiters (...), die Kanalbenutzungsgebühr (hätte) einschließlich Umsatzsteuer jeweils richtig mit S 784,60 berechnet und auf S 785,-- aufgerundet statt mit S 784,30 festgesetzt werden müssen. (...) Der Beschwerdeführer kann durch niedrigere als die von ihm für richtig gehaltenen Abgabenfestsetzungen nicht in seinen Rechten verletzt worden sein.

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zur BAO (§ 200) kennt das AbgVG keine vorläufige Bescheidfestsetzung.

2. Abgabengesetze sehen vor allem folgende Erhebungsformen vor:

- mit Abgabenbescheid festzusetzende Abgaben (zB Jagdabgabe); hier gilt § 81 Abs 1 AbgVG.
- vom Eigenschuldner zu berechnende, zu erklärende und zu entrichtende Abgaben (zB Naturschutzabgabe); hier gilt § 82 AbgVG.
- vom Haftungspflichtigen (Abfuhrpflichtigen) einzubehaltende und abzuführende Abgaben (zB Kriegsofferabgabe)
- in Wertzeichen zu entrichtende Abgaben (zB bis 2002 Verwaltungsabgaben in Form von Verwaltungsabgabemarken); hier gilt § 82 Abs 5 AbgVG.

3. Im geltenden Abgabenrecht sind die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich für jede einzelne Abgabe selbstständig zu ermitteln und festzustellen. Bezüglich ein und derselben Steuer ist hinsichtlich eines bestimmten Tatbestandes nur eine einheitliche Abgabefestsetzung denkbar. Im Bereich des Abgabenverfahrensrechtes kann daher eine Teilrechtskraft nicht eintreten (*Fellner*, Keine Teilrechtskraft im Abgabenverfahren, SWK 1987, A V 5).

4. Die Erlassung von Sammelbescheiden (also die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer isoliert rechtskräftiger Bescheide, zB wenn in einem Bescheid verschiedene Abgaben, sei es ihrer Art nach, sei es hinsichtlich des Besteuerungszeitraumes oder nach den sonstigen Tatbestandsmerkmalen, zusammengefasst vorgeschrieben werden) ist zulässig. Die essenziellen Spruchpunkte sind für sich gesondert anzuführen (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², 435). Hier liegt eine Trennbarkeit des Spruches des Abgabenbescheides vor, da bei jeder Abgaben für sich allein ein Abgabensanspruch entstanden ist. Im Falle der Trennbarkeit des Spruches ist aber eine Teilrechtskraft des Abgabenbescheides möglich (*Fellner*, Keine Teilrechtskraft im Abgabenverfahren, SWK 1987, A V 5).

5. § 81 Abs 2 AbgVG stellt nach der Rechtsprechung keine allzu formalistischen Anforderungen an die Abgabenbehörden. Bei der amtswegigen Vorschreibung etwa der Naturschutzabgabe wird bezüglich ein und demselben Abgabepflichtigen deshalb nicht zu verlangen sein, dass bereits im Spruch gesondert nach den einzelnen Bodenabbauanlagen die Naturschutzabgabe festgesetzt werden muss, lediglich in der Begründung wird die Zusammensetzung der Abgabenhöhe nach der Entstehung in verschiedenen Bodenabbauanlagen zu erläutern sein, um überprüfen zu können, ob überall - die Abgabepflicht auslösende - Bodenabbauanlagen vorliegen.

6. Zu Abs 4: Siehe § 29 Abs 2.

5. Zu Abs 5: Siehe § 5. Ob Abgabenbescheide einheitlich gegen alle Gesamtschuldner erlassen werden, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Einheitliche Abgabenbescheide haben alle Gesamtschuldner im Spruch zu nennen (§ 27 Abs 2 AbgVG). Die Abgabenbehörde kann jedem Gesamtschuldner eine Ausfertigung des einheitlichen Abgabenbescheides zustellen oder unter Inanspruchnahme des § 33 Abs 4 AbgVG eine Ausfertigung lediglich einem der Gesamtschuldner zustellen. Dem § 123 Abs 3 AbgVG zufolge wirken Berufungs(vor)entscheidungen auch dann gegen alle Gesamtschuldner, wenn nur einer der im einheitlichen Bescheid in Anspruch genommenen Gesamtschuldner Berufung erhebt. Werden die Abgabenbescheide jeweils nur an den betreffenden Gesamtschuldner gerichtet, also keine einheitlichen

Abgabenbescheide iSd Abs 5 erlassen, so liegen hinsichtlich der Abgabenhöhe (und der Anfechtbarkeit durch Berufung) isoliert zu sehende Bescheide vor. Es besteht keine gegenseitige Bindung. In diesem Fall wäre es sogar zulässig, einen Gesamtschuldner mit einem höheren Abgabebetrag als einen anderen in Anspruch zu nehmen. Privatrechtliche Vereinbarungen im Innenverhältnis der Gesamtschuldner (etwa betreffend die jeweilige Höhe der Abgabentragung, hindern nicht die Erlassung einheitlicher Abgabenbescheide an alle Gesamtschuldner (s. *Ritz*, BAO-Kommentar², 437).

§ 82¹⁾

Besondere Fälle der Abgabefestsetzung

(1) Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstbemessung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne behördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, gilt die Abgabe durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung festgesetzt.

(2) Die Abgabe ist mit Bescheid festzusetzen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung der Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstbemessung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

(3) Von der bescheidmäßigen Festsetzung nach Abs. 2 kann abgesehen werden, wenn der Abgabepflichtige die Mängel behebt.

(4) Der Abgabepflichtige kann die nach den Abgabenvorschriften für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen zu entrichtenden Gebühren (§ 15 Abs. 3 Z. 4 FAG 1979) und Steuern auf Grund einer bloßen schriftlichen Mitteilung der Behörde über die Höhe der Gebühr (Steuer) und über den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entrichten (§ 85). Abgabenbescheide sind jedoch zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die ihm mitgeteilte Abgabenschuld in irgend einem Belange bestreitet, die Zahlung von der Zustellung eines Abgabenbescheides abhängig macht oder den mitgeteilten Abgabeananspruch der Gemeinde nicht zeitgerecht erfüllt.

(5) Bei Abgaben, die nach den Abgabenvorschriften in Wertzeichen zu entrichten sind, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn die Abgabe in Wertzeichen nicht vorschriftsmäßig entrichtet worden ist.

Vgl § 201 und § 203 BAO.

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 3/1992, 84/1998

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Abs. 2 und 3 des § 153 MAO wurden durch einen vom Salzburger Landesgesetzgeber gebrauchten vereinfachten Text ersetzt, der dem Bedürfnis der Landes-(Gemeinde)abgabenverwaltung genügt. Die Form der Festsetzung der Abgabe durch Selbstbemessung ist dem Landes-(Gemeinde-)abgabenrecht bekannt und hat sich in der Abgabenverwaltung bewährt (§ 7 Anzeigenabgabengesetz, § 6 Kriegsopferabgabengesetz, § 9 Gemeindevergnügungsteuergesetz, § 6 Reklamesteuergesetz, § 5 Gemeindegetränksteuergesetz). (...)

Mit der Bestimmung des Abs. 3 (nunmehr Abs 4) soll ein Weg gefunden werden, der vermeidet, dass die Gemeinden bei der Verwaltung der Benützungsgebühren (-steuern) in jedem Falle Abgabenbescheide zu erlassen haben. Hiebei wurde Bedacht genommen auf die örtlich sehr unterschiedliche Handhabung in der Vorschreibung und Einhebung dieser verschiedenen Gebühren im Sinne des § 15 Abs. 3 lit. d FAG. 1967 und Steuern im Sinne des § 1 lit. d des Gemeindeabgabengesetzes, LGBl. Nr. 22/1937.

Die Bestimmung des Abs. 4 (nunmehr Abs 5) hat im gegenwärtigen Landes-(Gemeinde)abgabenrecht keine Bedeutung. Da aber auf Grund des Finanzausgleichsgesetzes 1967 mit 1. Jänner 1972 die Kraftfahrzeugsteuer ausschließliche Landessteuer wird und die Verwaltung dieser Steuer dadurch vielleicht auf die Landesbehörden übergeht, die Kraftfahrzeugsteuer dann aber auch möglicherweise durch Wertzeichen (z.B. Landesverwaltungsabgabemarken) entrichtet werden kann, wird es sich empfehlen, § 154 MAO in das Landesabgabengesetz zu übernehmen. In diesem Fall kommt übrigens auch die Einrichtung der Abgabenerhöhung in Betracht.

Zu Abs 2 und 3:

Blg 51/1998 26. LT:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 3. Dezember 1997, G 438/976, den § 82 Abs. 2 und 3 des Abgabenverfahrensgesetzes als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 1998 in Kraft. Der Verfassungsgerichtshof hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass die erwähnten Bestimmungen mit dem Gleichheitsgebot unvereinbar seien.

Ein Großteil der Landes- und Gemeindeabgaben sind Selbstbemessungsabgaben. Um deren ordnungsgemäße Einhebung und Abführung nach dem 1. Jänner 1999 zu gewährleisten, ist es erforderlich, eine entsprechende Ersatzregelung zu erlassen. Im Interesse möglichst einheitlicher Verfahrensvorschriften soll die Ersatzregelung im Wesentlichen an die entsprechende Bestimmung in der Bundesabgabenordnung angepasst werden. Auch die Abgabenverfahrensgesetze der anderen Länder folgen weitgehend der bundesabgabenrechtlichen Regelung.

Die wesentlichen Bestimmungen über die Selbstbemessung von Landes- und Gemeindeabgaben werden an die entsprechenden Bestimmungen im § 201 der

Bundesabgabenordnung angeglichen. Dies hat den Vorteil, dass auch auf die entsprechende Judikatur der Gerichtshöfe zu dieser Bestimmung zurückgegriffen werden kann. Der § 82 Abs. 1 bleibt unberührt. Die Abgabe gilt somit weiterhin durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt.

Die Abgabe ist jedoch gemäß Abs. 2 dann festzusetzen, wenn

a) der Abgabepflichtige die Einreichung der Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt,

b) sich die Erklärung über die Selbstbemessung als unvollständig erweist oder

c) die Selbstbemessung nicht richtig, d.h. entweder zu hoch oder zu niedrig vorgenommen wurde.

Im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung soll auf eine bescheidmäßige Festsetzung jedoch dann verzichtet werden können, wenn der Abgabepflichtige die Mängel behebt (Abs. 3).

Judikatur:

Zu Abs 1:

VwGH 22.06.1990, 88/17/0242: Selbstbemessung bewirkt Abgabenfestsetzung.

Weiters ist nun die Frage zu beantworten, was unter der Festsetzung einer Abgabe zu verstehen ist. (...) Die Festsetzung erfolgt (...) zum einen durch Bescheid, zum anderen durch Selbstbemessung oder Entrichtung in Wertzeichen. (...) Eine Selbstbemessung (gilt), durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt. Der Einreichung der Erklärung kommt somit kraft gesetzlicher Anordnung insofern dieselbe Rechtswirkung wie einer bescheidmäßigen Festsetzung zu, als damit die Abgabe als festgesetzt gilt. Von dieser Rechtswirkung ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. April 1983, Zl. 81/17/0060, Slg. N.F. Nr. 5781/F (betreffend die Tir LAO), ausgegangen, wenn er aussprach, dass die Änderung einer bescheidmäßig festgesetzten bzw. kraft Gesetzes als festgesetzt geltenden Abgabe einer Grundlage im Verfahrensrecht bedarf. Eine solche Grundlage enthalten die Absätze 2 und 3 des § 149 Oö LAO (entspricht in etwa § 82 Abs 2 AbgVG).

Zu Abs 2:

VwGH 19.04.1985, 83/17/0226 (ebenso VwGH 23.9.1988, 85/17/0132): Nicht nur der aushaftende Restbetrag, sondern die Abgabe insgesamt ist festzusetzen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits zur Tiroler Landesabgabenordnung ausgeführt hat, bietet dieses Gesetz keine Rechtsgrundlage dafür, von einer früheren bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung oder von einer kraft Gesetzes als solche geltenden Selbstbemessung bei Vorliegen einer gesetzlichen Ermächtigung zur Erlassung eines (neuen) Abgabenbescheides erster Instanz in der Weise abzugehen, dass die nunmehr als dem Gesetz entsprechend erkannte Abgabe nicht insgesamt, sondern nur mit dem gegenüber der früheren Festsetzung restlichen Betrag festgesetzt wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 29. April 1983, Zl. 81/17/0060, und vom 30. November 1984, Zl. 83/17/0040). In gleicher Weise hat der Gerichtshof auch zur Burgenländischen Landesabgabenordnung judiziert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1983, Zl.

82/17/0077). Da die Rechtslage nach dem VlbG Abgabenverfahrgesetz - AbgVG, LGBI. Nr. 18/1971, in dieser Hinsicht keine andere ist (vgl. insbesondere § 73 Abs. 1, § 150 und § 153 leg. cit.), ist es auch im Beschwerdefall verfehlt gewesen, dass die Verwaltungsinstanzen unter Aufrechterhaltung der seinerzeitigen rechtskräftigen Jagdabgabenfestsetzungen bloß die sich aus dem Jagdhüttenvertrag ergebenden restlichen Abgabeanprüche zum Gegenstand einer Nachtragsfestsetzung gemacht haben. Eine geänderte Abgabenfestsetzung hätte die Beseitigung der bisherigen Abgabenfestsetzungen zur Voraussetzung gehabt, etwa - bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen hierfür - im Wege der Wiederaufnahme der abgeschlossenen Verfahren.

VwGH 25.06.1990, 89/15/0108: Anspruch auf Festsetzungsbescheid bereits bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung.

Schließlich ist noch auf die aus § 149 WAO (entspricht § 82 AbgVG) im Zusammenhalt mit § 146 Abs. 1 WAO resultierende Verpflichtung der Abgabenbehörde zu verweisen, die zugelassene Selbstbemessung durch den Steuerpflichtigen zu überprüfen und - soweit sie es wegen deren Unrichtigkeit nicht bei der Selbstbemessung bewenden lassen kann - die Abgabe durch Bescheid richtig festzusetzen. Sie hat dabei im Sinne des § 90 Abs. 3 WAO die Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu überprüfen und würdigen. Auf einen solchen Bescheid muss der Abgabepflichtige - mangels gegenteiliger Anordnung - jedenfalls dann Anspruch haben, wenn über die Richtigkeit der Selbstbemessung Meinungsverschiedenheit besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1982, Slg. 5660/F).

VwGH 05.04.1991, 87/17/0136: Auch auf Grund einer strittigen Rechtsfrage (nicht nur Sachverhaltsfrage) kann sich die Selbstbemessung als unrichtig erweisen.

Ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung einer Abgabe, die durch Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung bereits als festgesetzt gilt, kann zulässigerweise auf die Begründung gestützt werden, die entrichtete Abgabe hätte sich im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit der materiellrechtlichen Abgabenbestimmungen als unrichtig erwiesen. (...) Dass hiebei die Beschwerdeführerin nicht in formalisierter Form die Unrichtigkeit der erfolgten Selbstbemessung behauptete - worauf die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift hinwies -, verschlägt daran nichts. Umfasst doch das Begehren auf bescheidmäßige Abgabenfestsetzung mit der Begründung, die erfolgte Selbstbemessung gründe sich auf eine verfassungswidrige materiell-rechtliche Abgabenbestimmung, bei Überlegung aller Umstände zweifelsfrei auch die Behauptung der Unrichtigkeit der erfolgten Selbstbemessung. (Vgl hiezu auch die Anmerkungen unten).

VwGH 26.04.1999, 99/17/0173:

Die durch die Selbstbemessung geschaffene Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung, welche ein Analogon zur Rechtskraftwirkung eines Bescheides bildet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. August 1997, Zl. 97/16/0296), (wird) durch eine nachträgliche bescheidmäßige Festsetzung (...) (durchbrochen).

Zu Abs 3:

VwGH 25.3.1983, 82/17/0038: Mängelbehebung nur bis zur bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung möglich.

Einer Selbstbemessung und deren Mängelbehebung kommt nur bis zur Erlassung des (erstinstanzlichen) Abgabenfestsetzungsbescheides die Wirkung der Abgabenfestsetzung zu; spätere "Berichtigungen" der Abgabenerklärung können jedoch nicht den Gegenstand

des Berufungsverfahrens verändern - sie sind nur als Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung anzusehen. Daher berühren sie auch weder die Entscheidungspflicht der Behörde noch den Lauf der Frist des § 27 VwGG.

VwGH 30.03.1995, 93/17/0181: Mängelbehebung durchbricht Festsetzungswirkung einer Selbstbemessungserklärung.

Der Vorarlberger Landesgesetzgeber hat damit - ausgehend von der grundsätzlichen Anordnung, dass die Abgabe durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt gilt - eine Durchbrechung dieser Festsetzungswirkung nicht nur durch die Festsetzung der Abgabe mittels Abgabenbescheides, sondern auch durch eine "nachträgliche Mängelbehebung" des Abgabepflichtigen selbst vorgesehen. Die nachträgliche Behebung des ursprünglichen Mangels ist selbst wiederum eine Erklärung über die Selbstbemessung der Abgabe. Erweist sich diese nunmehrige Erklärung als richtig, dann wird in diesem Falle die Abgabenbehörde genauso wenig eine Veranlassung haben, einen Abgabenbescheid zu erlassen, wie in dem Regelfall, dass schon die erste Erklärung richtig gewesen ist. Erweist sich jedoch diese zweite Erklärung als unvollständig oder die darin enthaltene Selbstbemessung als unrichtig, dann wird die Abgabenbehörde genauso wie in allen anderen Fällen, in denen eine Abgabenerklärung überhaupt unterlassen wurde oder die nicht durch eine Erklärung ersetzte Erklärung unvollständig oder die darin enthaltene Selbstbemessung zu niedrig ist, nach Durchführung des notwendigen Ermittlungsverfahrens einen Bescheid zu erlassen haben.

VwGH 29.05.1995, 93/17/0318: Auch bei unrichtiger Mängelbehebung tritt Festsetzungswirkung ein.

Der Salzburger Landesgesetzgeber hat damit (nach einer entsprechenden Regelung zu § 82 Abs 3 AbgVG) - ausgehend von der grundsätzlichen Anordnung, dass die Abgabe durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt gilt - eine Durchbrechung dieser Festsetzungswirkung nicht nur durch Festsetzung der Abgabe mittels Abgabenbescheides, sondern auch durch eine "nachträgliche Mängelbehebung" des Abgabepflichtigen selbst vorgesehen. Die nachträgliche Behebung des ursprünglichen Mangels ist selbst wiederum eine Erklärung über die Selbstbemessung der Abgabe. (...) Die Verfahrensrechtslage ist in Salzburg also, wie der Wortlaut des Gesetzes und seine Materialien zeigen, durch ein mehrstufiges Selbstbemessungsverfahren (Berichtigungsmöglichkeit der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen selbst) gekennzeichnet. Sollte die belangte Behörde dahin zu verstehen sein, dass sie meint, nur im Falle der dem Gesetz entsprechenden Berichtigung trete die Festsetzungswirkung der Abgabe ein, andernfalls nicht, könnte ihr der Verwaltungsgerichtshof nicht folgen, weil das Gesetz zwischen den Wirkungen der Selbstbemessungserklärungen nicht differenziert und diese ganz entscheidende Rechtsfolge im Falle einer Berichtigung nach § 148 Abs. 2 letzter Satz SbgLAO (entspricht § 82 Abs 3 AbgVG) dann stets bis zu einer bescheidmäßigen Erledigung in Schwebe bliebe (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1995, Zlen. 93/17/0187 u.a.). (...) Bei mehreren zeitlich aufeinander folgenden, denselben Zeitraum betreffenden Abgabenerklärungen (gilt) die jeweils letzte "Mängelbehebungserklärung" als die relevante Abgabefestsetzung (...).

VwGH 12.11.1997, 97/16/0014: Mängelbehebung auch ohne behördlichen Auftrag möglich.

Anders als es die belangte Behörde im zweitangefochtenen Bescheid ausgedrückt hat, kommt eine Mängelbehebung in angemessener Frist nicht nur dergestalt in Frage, dass die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen eine solche Frist setzt, sondern auch dann, wenn der Abgabepflichtige von sich aus die Unrichtigkeit der von ihm zuvor

vorgenommenen Selbstbemessung erkennen kann. Für eine Einschränkung der im § 153 Abs. 2 NÖAO vorgesehenen Mängelbehebung auf den Fall eines behördlichen Mängelbehebungsauftrages im Rahmen einer von der Behörde gesetzten Frist bietet die genannte Vorschrift keinerlei Anhaltspunkt.

Anmerkungen:

1. Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die Abgabe selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen (*Ritz*, BAO-Kommentar², 446).

Im Unterschied zu § 201 BAO spricht § 82 Abs 1 AbgVG nicht von der Selbstberechnung, sondern ausschließlich von der Selbstbemessung und knüpft die quasi bescheidmäßige Wirkung ausschließlich an die Selbstbemessungserklärung. Sofern eine Selbstbemessungserklärung nicht vorgesehen ist, bedarf es deshalb einer Sonderregelung (vgl § 12 Abs 1 und 5 des Tourismusgesetzes, LGBl Nr 86/1997, (ehemaliger) § 5 Abs 3 des Getränkesteuergesetzes, LGBl Nr 51/1993 idF LGBl Nr 61/1994, sowie § 11 des Kommunalsteuergesetzes, BGBl Nr 819/1993; vgl auch § 5 Parkabgabengesetz). Während etwa gemäß § 12 Abs 1 Tourismusgesetz die Abgabe ausdrücklich mit der Entrichtung als festgesetzt gilt, wird gemäß § 11 Kommunalsteuergesetz die Kommunalabgabe mit der Entrichtung getilgt, ohne als festgesetzt zu gelten (so *Taucher*, Kommunalsteuer – Kommentar, 378).

2. Bemerkenswert ist insbesondere, dass § 82 zwischenzeitlich mehrmals abgeändert worden ist (LGBl Nr 3/1992, 84/1998), die derzeitige Fassung unterscheidet sich nicht unmaßgeblich von der Stammfassung, LGBl Nr 18/1971. (Etwa ist der 2. Satz der Stammfassung, wonach „(d)er Abgabepflichtige ... jedoch berechtigt (ist), die Erklärung innerhalb eines Monats ab deren Einreichung zu berichtigen“ nicht mehr enthalten; ebenso heißt es nunmehr in Abs 2 nicht mehr „als zu niedrig“, sondern „als nicht richtig“). Die mit LGBl Nr 2/1992 novellierte Fassung des § 82 wurde vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 03.12.1997, G 438/97) und vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11.07.2000, 2000/16/0171, 0176, 0180, als offenkundig gemeinschaftswidrig beurteilt. Auslöser der Novelle LGBl Nr 2/1992 war VwGH 05.04.1991, 87/17/0136, dem der Landesgesetzgeber entgegentreten wollte.

3. Zum Anwendungsbereich des § 82 siehe auch § 138 Abs 1. Weiters wird auf die hinsichtlich § 82 Abs 1, 2 und 3 AbgVG geltenden, oben angeführten Sondernormen in den Materiengesetzen hingewiesen.

4. VwGH und VfGH gehen davon aus, dass eine Selbstbemessungserklärung sich im Sinne des Abs 2 „als unrichtig erweist“, wenn der Abgabenschuldner behauptet, die Abgabenvorschriften (bzw Ausnahmebestimmungen) seien verfassungswidrig. Die Möglichkeit der Erwirkung eines Festsetzungsbescheides schließt in der Regel die Zulässigkeit eines Individualantrages gemäß Art 140 Abs 1 B-VG bei Selbstbemessungsabgaben aus (s VfSlg 13105/1992).

5. Im Falle einer unrichtigen Selbstbemessung darf die Abgabenbehörde die Abgaben mit Bescheid festsetzen, solange die Verjährung nicht eingetreten ist

(Neuhofer/Putschögl, O.Ö. Abgabenrecht, 255, mH auf VwGH 25.11.1983, 83/17/0157).

6. Über Abgabenerklärungen ist ein Bescheid auch dann zu erlassen, wenn keine Abgaben (also Abgabenschulden mit „0“) festzusetzen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabenerklärung freiwillig oder über behördliche Aufforderung eingereicht wurde (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 763 f).

7. Ritz, BAO-Kommentar², 447, weist darauf hin, dass innerhalb derselben Abgabensart mehrerer Abgaben (zB für März und April) in einem Bescheid zusammengefasst werden können, allerdings ist erforderlich, dass für alle betroffenen Abgaben die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung vorliegen. Erweist sich beispielsweise die Selbstberechnung für Februar als richtig, darf keine zusammengefasste Festsetzung für Jänner bis März erfolgen.

8. Gäbe es die Möglichkeit der Mängelbehebung in Abs 3 nicht, müsste ein Abgabepflichtiger, der der Auffassung ist, dass die ursprünglich im Wege der Selbstbemessung erklärte Abgabe unzutreffend sei, einen Antrag auf Erlassung eines Festsetzungsbescheides gemäß Abs 2 stellen (vgl zur WAO VwGH 17.04.2000, 97/17/0075). Abs 3 normiert demgegenüber ein so genanntes „mehrstufiges Selbstbemessungsverfahren“ (VwGH 30.03.2000, 2000/16/0090). Ob eine Mängelbehebung nach Abs 3 nur innerhalb einer bestimmten Frist zulässig ist, geht – nach Wegfall der Einmonatsfrist in Abs 1 - nicht klar hervor (vgl zur alten Rechtslage VwGH 30.03.1995, 93/17/0181). Aus dem Zusammenhang mit Abs 2 ergibt sich aber, dass eine Mängelbehebung jedenfalls nur solange zulässig ist, bis ein Festsetzungsbescheid erlassen wird (vgl VwGH 25.03.1983, 82/17/0038). Liegt kein Festsetzungsbescheid vor, wird eine Mängelbehebung jedenfalls innerhalb „angemessener Frist“, allerdings innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist zulässig sein (vgl VwGH 12.11.1997, 97/16/0014, zu § 153 NÖ LAO, welche ausdrücklich eine „angemessene Frist“ normiert).

9. § 82 Abs 4 ähnelt § 152 WAO, wonach bei Festsetzung von Abgaben durch formlose Zahlungsaufforderung Abgabenbescheide nur zu erlassen sind, wenn der Aufforderung keine Folge geleistet oder die Abgabepflicht bestritten wird. § 82 Abs 4 ist eine Sonderbestimmung zu § 26 und § 84 AbgVG. Dass eine Abgabenschuld grundsätzlich auch ohne bescheidmäßige Festsetzung getilgt werden kann, hat der VwGH mit seiner Entscheidung vom 21.05.1992, 88/17/0075 klargestellt. Mit der Tilgung der Abgabenschuld (ohne deren Bestreitung bzw eines Verlangens der Zustellung eines Bescheides) erlischt auch der Anspruch des Abgabepflichtigen gemäß § 82 Abs 4 2. Satz auf Ausstellung eines Bescheides.

§ 83¹⁾

Bemessungsverjährung

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 87/1993, 84/1998

(2) Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

(3) Das Recht zur Verhängung von Ordnungsstrafen und zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist,

b) in den Fällen des Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist.

(5) Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 4) von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

(6) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(7) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(8) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 19) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 127 Abs. 4 eingebracht wurde.

(9) Wenn seit der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 3) 15 Jahre verstrichen sind, darf der Abgabenanspruch in keinem Fall mehr geltend gemacht werden.

Vgl §§ 207, 208, 209, 209a BAO

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Wenn auch die Vorarlberger Abgabenvorschriften bisher allgemein eine dreijährige Verjährungsfrist kennen, soll im Abs. 2 doch die in der MAO empfohlene fünfjährige Verjährungsfrist vorgesehen werden. Der Vorarlberger Gemeindeverband hat nämlich darauf hingewiesen, dass die Gemeinden bei der Vorschreibung der Grundsteuer mit einer dreijährigen Verjährungsfrist nicht

immer zurecht kommen würden, weil es mitunter bei der Bekanntgabe der Steuermessbeträge durch die Finanzämter größere Verzögerungen gebe. Die meisten Länder haben die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist nicht übernommen und eine dreijährige Frist festgelegt. Tirol blieb bei der fünfjährigen Verjährungsfrist, Salzburg hat eine vierjährige. Die Bemessungsverjährungsfrist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben soll gleichfalls aus der MAO übernommen werden.

Der Eintritt der Verjährung ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu berücksichtigen. Erfolgen Abgabefestsetzungen trotz Eintritt der Verjährung, so sind diese nicht nichtig, aber durch Berufung anfechtbar. Unterblieb die Anfechtung der Festsetzung verjährter Ansprüche, so ist die Vorschreibung realisierbar.

„Unterbrechung“ bedeutet, dass die bisher abgelaufene Verjährungszeit als unbeachtlich gilt und dass vom Ende des Unterbrechungsjahres an eine neue Verjährungsfrist (in voller Dauer, nicht bloß in restlicher Dauer) zu laufen beginnt.

„Hemmung“ heißt dagegen, dass die begonnene Verjährungsfrist vorläufig nicht weiterläuft; wenn sie später aber weiterzulaufen beginnt, dann läuft sie nur in der restlichen Dauer weiter, sodass sie auch während eines Kalenderjahres endigen kann.

Im Sinn der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes soll klargestellt werden, dass Unterbrechungshandlungen der Behörden nur dann wirksam sind, wenn sie nach außen erkennbar waren. Im Abs. 7 (nunmehr Abs 9, vgl Blg 31/1983 23.LT unten) wird eine, von Unterbrechungen und Hemmungen unabhängige, absolute Verjährungsfrist vorgesehen. Salzburg hat die 15-jährige Frist der MAO und der anderen Bundesländer mit zehn Jahren begrenzt. Der Entwurf lehnt sich an die Salzburger Regelung an. Siehe auch die Erläuterungen zu § 96 (nunmehr § 104). Da § 152 MAO bzw. § 200 BAO - vorläufige Abgabefestsetzung - nicht aufgenommen wird, entfällt im Abs. 4 die lit. c des § 157 MAO bzw. die lit. d des § 208 Abs. 1 BAO.

EB zu Abs 7 und 8:

Blg 31/1983 23.LT:

Die neuen Abs. 7 und 8 betreffen Fälle, in denen einer Abgabefestsetzung die „Verjährung“ nicht entgegensteht. Die zeitliche Schranke des nunmehrigen Abs. 9 vermag hingegen auch den in den Abs. 7 und 8 umschriebenen Festsetzungsmaßnahmen entgegenzuwirken (in Abs 9 wurde das Wort „nicht“ durch die Worte „in keinem Fall“ ersetzt). Während Abs. 7 vorsieht, dass eine Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, ermöglicht Abs. 8 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung im umschriebenen Ausnahmefall auch außerhalb des Rechtsmittelverfahrens - also erstmals - dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist, die

präjudizielle Verwaltungssache aber vor Eintritt der Verjährung des davon abhängigen Abgabenanspruches in Berufung gezogen wurde. (Vgl auch Blg 77/1993 25.LT und Blg 51/1998 26.LT unten).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass korrespondierend mit den neuen Abs. 7 und 8 auch eine Änderung des § 119 Abs. 4 (nunmehr § 127 Abs 4) erfolgt. Demgemäß bleibt der Eintritt der Verjährung auch auf die Erledigung eines vor Ablauf der Verjährung eingebrachten Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 119 (nunmehr § 127) ohne Einfluss.

EB zu Abs 9:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch diese Änderung soll der Charakter der absoluten Bemessungsverjährung zum Ausdruck gebracht werden. Die Änderung der Absatzbezeichnung ergibt sich aufgrund der Einfügung der neuen Abs. 7 und 8.

EB zu Abs 8 und 9:

Blg 77/1993 25.LT:

Die Änderung des § 127 Abs. 4 macht auch eine Änderung des § 83 Abs. 8 erforderlich. Es werden die geänderten Bestimmungen des § 209a der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 12/1993, übernommen. Die Erweiterung im § 83 Abs. 8 ist eine notwendige Folgeänderung der im § 127 Abs. 4 erfolgten Einführung einer weiteren Frist, innerhalb welcher die Partei einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen kann. Die Ergänzung soll gewährleisten, dass in Fällen, in denen ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zwar noch vor Ablauf der im § 127 Abs. 4 vorgesehenen Zehnjahresfrist gestellt wird, dennoch - ungeachtet des Eintritts der Verjährung - die mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid zu verbindende, das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung erlassen werden kann. Um den zum § 304 BAO gemachten Bedenken des Verfassungsgerichtshofes Rechnung zu tragen, soll auch im § 127 Abs. 4 neben die bereits bestehende Frist, innerhalb derer die Partei einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen kann, eine weitere - vom Eintritt der Verjährung unabhängige - Frist hinzutreten. Die Partei hat die Möglichkeit, nicht nur - wie bisher - vor Eintritt der Verjährung einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu stellen, sondern ein solcher Antrag wäre - ungeachtet des Eintritts der Verjährung - auch noch bis zum Ablauf einer Frist von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (§ 3) zulässig. (Vgl auch Blg 51/1998 26.LT unten).

Die bisher geltende absolute Verjährungsfrist (Abs 9) von zehn Jahren ist in Fällen, in denen Beschwerden an den Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof erhoben wurden, oft zu kurz. Die absolute Verjährungsfrist soll daher, wie auch in der Bundesabgabenordnung, auf 15 Jahre verlängert werden.

EB zu Abs 8:

Blg 51/1998 26.LT:

Der § 127 Abs. 4 entspricht dem geänderten § 304 der Bundesabgabenordnung. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach Eintritt der Verjährung nur dann zulässig, wenn ihr ein Antrag nach Abs. 1 zugrundeliegt. Dieser Antrag muss innerhalb eines Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von zehn Jahren zulässig wäre oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht werden. Diese Änderung erfordert auch eine entsprechende Änderung im § 83 Abs. 8.

Judikatur:

VwGH 14.11.1963, 1737/61 (VwSlg 2972 F/1963): Keine Bemessungsverjährung bei Selbstbemessungsabgaben?

Im Anwendungsbereich des ZollG 1955 gibt es eine Bemessungsverjährung (§§ 143 ff RAO, jetzt §§ 207 ff BAO); dies aber nur in den Fällen des § 174 Abs 2 ZollG 1955, in denen die Zollsuld durch mündliche oder schriftliche Anordnung, einen bestimmten Zollbetrag zu entrichten, entsteht, nicht hingegen in den Fällen des § 174 Abs 3 ZollG 1955, in denen die Zollsuld kraft Gesetzes entsteht. In diesen letzteren Fällen gibt es nur eine Einhebungsverjährung (§ 15 Abgabeneinhebungsgesetz 1951, jetzt § 238 BAO). Gleichwohl darf ein Zollbetrag, hinsichtlich dessen die Zollsuld nach § 174 Abs 3 ZollG kraft Gesetzes entstanden ist, nicht zwangsweise eingebracht werden, bevor nicht dem Zollsuldner mit Bescheid Grund und Höhe des Zollbetrages rechtskräftig bekannt gegeben ist.

VwGH 16.11.1984, 83/17/0163(VwSlg 5931 F/1984): Bemessungsverjährungsfrist gilt nicht für Festsetzung zu Gunsten des Abgabenschuldners.

Auch das Recht, eine Abgabe endgültig festzusetzen, also einen vorläufigen Abgabenbescheid als endgültig zu erklären, unterliegt der Verjährung. Bemessungsverjährung bedeutet das Verbot, den an sich noch bestehenden Abgabensanspruch nach Ablauf der Verjährungszeit GELTEND ZU MACHEN. Eine systemkonforme Auslegung der §§ 200, 207 und 208 Abs 1 lit d BAO (§§ 152, 156 und 157 lit c Bgld LAO) verbietet es jedoch anzunehmen, der Behörde sei nach Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist auch eine endgültige Abgabefestsetzung ZUGUNSTEN des Abgabenschuldners verwehrt. Dem Begriff "festsetzen" kommt sohin im Zusammenhang mit der Verjährung des Rechtes der Behörde auf Festsetzung einer Abgabe nur eingeschränkte Bedeutung zu.

(Anmerkung: aA überzeugend Ritz, BAO-Kommentar², 456; Ritz, Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 11 UstG 1994 und Bemessungsverjährung, ÖStZ 1997, 422 ff, da § 83 Abs 8 AbgVG eine Schutzbestimmung für den Fall des „Liegenlassens“ von Anbringen enthält; Ritz verweist auch auf VwGH 26.06.1996, 95/16/0051; VwGH 19.03.1997, 96/16/0052).

VwGH 11.09.1997, 95/15/0132: Unterbrechungshandlung.

Was die Verjährung der das Jahr 1980 betreffenden Abgaben anlangt, ist darauf zu verweisen, daß zu den Amtshandlungen, die gemäß § 209 Abs. 1 BAO den Lauf der Verjährung unterbrechen und dazu führen, dass die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt, auch die Zustellung von Abgabenbescheiden gehört.

VwGH 30.09.1998, 94/13/0012: Unterbrechungshandlung.

Als Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO (entspricht § 83 Abs 5 AbgVG) kann ein Telefongespräch zwischen der AbgBeh und dem AbgPfl allenfalls nur hinsichtlich des Gesprächsteiles beurteilt werden, welcher die von der AbgBeh unternommene Amtshandlung, somit die behördliche Fragestellung, bildet. Ebenso wenig wie eine schriftliche Vorbehaltsbeantwortung eines AbgPfl eine von der AbgBeh unternommene Amtshandlung ist, kann eine Aussage des AbgPfl im Rahmen eines Telefongespräches eine als Unterbrechungshandlung zu beurteilende Amtshandlung sein. Die bloße Tatsache eines Telefongespräches und ein Schriftsatz des AbgPfl, der sich auf das Telefongespräch bezieht, stellen somit keine Unterbrechungshandlung dar. (Hier: Die Berufungsbehörde hätte bei der Behauptung, das vom Finanzamt mit dem AbgPfl geführte Telefongespräch stelle eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 BAO dar, den konkreten Inhalt der behördlichen Fragestellungen darzustellen und auszuführen gehabt, inwiefern sich diese Fragestellungen iSd E des VwGH vom 29.11.1988, 86/14/0134, nachvollziehbar auf die Vermögensteuer des AbgPfl bezogen hat).

VwGH 25.03.1999, 97/15/0056:

Der Abgabeananspruch für eine bestimmte Abgabenart und einen bestimmten Zeitraum ist ein einheitlicher Anspruch. Daher verjährt eine Abgabe als hinterzogene Abgabe in zehn Jahren, wenn auch die Abgabe nur zum Teil durch einen Hinterziehungssachverhalt belastet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2169).

VwGH 05.07.1999, 98/16/0391: Verjährung bei hinterzogenen Abgaben.

Ob eine Abgabe gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ist somit für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist nicht nötig. Ebenso wenig nötig ist die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², Rz 15 zu § 207, mit angeführter Rechtsprechung).

VwGH 14.12.2000, 95/15/0171: Unterbrechungshandlung.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, 86/16/0008, zu Recht erkannt hat, stellt auch die Zusendung einer Abgabenerklärung durch das Finanzamt eine Unterbrechungshandlung dar. Die Verjährung wird auch durch eine abgabenrechtliche Prüfung unterbrochen (vgl. das hg Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0040).

VwGH 25.05.2000, 99/16/0379: Unterbrechungshandlung.

Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Schriftliche Erledigungen unterbrechen die Verjährung nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (vgl. hg. Erkenntnis vom 12. November 1997, Zl. 97/16/0217). Das Schreiben der Abgabenbehörde vom 26. November 1997 war eine solche nach außen erkennbare Amtshandlung, die den Empfänger auch erreicht hat. Die Unterbrechungswirkung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabeananspruches voraus (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1998, Zl. 97/16/0353). Die bloße Ankündigung, eine zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen dienende Handlung in Hinkunft erst unternehmen zu wollen, unterbricht die Verjährung nicht (vgl. hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, Zl. 85/16/0111). Die Verjährung wird durch abgabenbehördliche Prüfungen unterbrochen (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0040). Die Verjährung wird aber auch unterbrochen, wenn das Verwaltungsziel

einer nach außen gerichteten Amtshandlung in der Feststellung des Abgabepflichtigen und in der Geltendmachung eines Anspruches besteht und der Weg zu diesem Ziel mit Hilfe von zur Zweckerreichung dienenden Verwaltungsmaßnahmen beschritten wird. Amtshandlungen, die objektiv geeignet sind, die Verjährung zu unterbrechen, wirken bereits mit ihrem Beginn auf die Verjährung und unterbrechen die Verjährungsfrist; z.B. schon die Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung oder die Vorweisung des Prüfungsauftrages (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, 2188). Die Ankündigung einer Buch- und Betriebsprüfung unterbricht die Verjährungsfrist auch dann, wenn die Prüfung (z.B. auf Wunsch des Abgabepflichtigen) sodann verschoben wird (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, Rz 17 zu § 209, wiedergegebenen Belegstellen).

VwGH 09.11.2000, 2000/16/0336: Anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen.

Der VwGH hielt mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, VwSlg 7038 F/1995, für den Bereich der Einhebungsverjährung den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen nicht mehr aufrecht und bekannte sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen; dies hat auch für den Bereich der Bemessungsverjährung zu gelten.

Anmerkungen:

1. Im AbgVG wird zwischen der Bemessungsverjährung, also der Verjährung des Rechts, Abgaben festzusetzen, und der Einhebungsverjährung (§ 104 AbgVG), also der Verjährung des Rechts, eine fällige Abgabe einzuheben und zu vollstrecken, unterschieden.

2. *Fellner*, Kommunalsteuergesetz 1993, Wien 1995, zieht aus VwGH 14.11.1963, 1737/61, den Schluss, dass Selbstbemessungsabgaben wie die Kommunalsteuer nicht der Bemessungsverjährung, sondern (nur) der Einhebungsverjährung unterliegen, weil die Fälligkeit bereits im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes feststeht und sich an die Fälligkeit nur mehr die Einhebungsverjährung anschließen kann (ebenso *Taucher*, Kommunalsteuer-Kommentar, Wien 1998, 378). Dieser Rechtsansicht tritt *Ritz*, BAO-Kommentar², 566, unter Hinweis auf *Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 149, entgegen. Bei Selbstbemessungsabgaben laufen somit die Bemessungsverjährungsfrist sowie die Einhebungsverjährungsfrist nebeneinander (ebenso *Ritz*, Bemessungs- und Einhebungsverjährung (Änderungen durch die BAO-Nov 1980), ÖStZ 1982, 18 ff, sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 2164).

3. Für Grundsteuervorschreibungen wurde § 83 AbgVG durch § 28b Grundsteuergesetz 1955 materiell derogiert.

Fiala, Die Grundsteuergesetz-Novelle 1979, ÖStZ 1981, 38, führt diesbezüglich überzeugend aus:

„§§ 28a und 28b (Art I Z 13)

Die neu geschaffenen Bestimmungen enthalten Regeln betreffend die Entstehung des Abgabenanspruches (§ 28a GrStG) und die Verjährung (§28b GrStG). (...) Die Bestimmungen betreffend die Entstehung des Abgabenanspruches stehen im engen Zusammenhang mit den in § 28b GrStG enthaltenen Bestimmungen betreffend die Verjährung, da die Bemessungsverjährung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Die Aufnahme von Bestimmungen betreffend die

Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung) in das Grundsteuergesetz war deshalb erforderlich, da die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 207 Abs 2 BAO idF vor der Nov v 15. 3. 1980, BGBl 151 (BAONov 1980), iZm § 1 BAO bedenklich, erschien. Dies deshalb, da einerseits die Erhebung der Grundsteuer bis einschließlich der Festsetzung und Zerlegung der Steuermessbeträge den Bundesbehörden (Finanzämtern) obliegt, für die weiteren Schritte der Erhebung (Berechnung und Festsetzung des Jahresbetrages der Grundsteuer) die heheberechtigten Gemeinden zuständig sind, andererseits die BAO aufgrund des § 1 nur insoweit Anwendung findet, als bundesrechtlich geregelte Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind. Für jenen Teil der Erhebung, der gemäß § 16 Abs 1 FAG in die Kompetenz der Gemeinden fällt, waren vor der GrStGNov 1979 somit keine einheitlichen Bestimmungen anwendbar, sondern jene aufgrund der einzelnen Landesabgabenordnungen. Diese sahen jedoch unterschiedliche Verjährungsfristen vor. In den Bundesländern Wien, Burgenland, Steiermark, Kärnten betrug die Verjährungsfrist 3 Jahre, in Salzburg und Oberösterreich 4 Jahre, in Niederösterreich, Tirol und Vorarlberg 5 Jahre. Diese landesgesetzlichen Vorschriften wurden mit Wirksamkeit 1. 1. 1980 hinsichtlich der Bemessungsverjährung durch § 28b des GrStG ersetzt. Die Bemessungsverjährungsfrist beträgt nunmehr einheitlich 5 Jahre, im Falle der Hinterziehung 10 Jahre und beginnt mit Ablauf jenes Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Die 5-jährige Frist entspricht jener für jährlich wiederkehrend zu entrichtende Abgaben und Beträge. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gemäß § 28b Abs 6 GrStG 15 Jahre.“

4. Der Eintritt der Verjährung ist von Amts wegen wahrzunehmen und trifft auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde.

5. Soll die Verjährung durch eine schriftliche Erklärung unterbrochen werden, wird von der Rsp deren Bekanntgabe (Zustellung) vor Eintritt der Verjährung gefordert. Nach der Rsp des VwGH genügt allerdings eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt – etwa in Form einer Bescheidausfertigung – als Behördenmaßnahme über den Amtsbereich der Behörde hinaustritt und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht; dieser Ansicht nach kann somit eine schriftliche Erledigung uU ohne wirksame Zustellung eine Verjährungsunterbrechung auslösen. Die die Festsetzungsverjährung unterbrechende Amtshandlung wirkt grundsätzlich allen Gesamtschuldnern gegenüber, da die Festsetzungsverjährung von der Entstehung des Abgabensanspruches abhängig ist (vgl *Ellinger/Bibus/ Ottinger*, Abgabeneinhebung, 259 f).

6. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe bei der Bemessungsverjährung ist nach § 132 AbgVG zu beurteilen. Bei einem gerichtlichen Schuldspruch wegen Hinterziehung besteht eine Bindungswirkung gemäß § 53 Abs 2 AbgVG. Ansonsten hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen (s VwGH 31.08.2000, 99/16/0110). Die Abgabenbehörde hat diesfalls die maßgebenden Kriterien des Straftatbestands nachzuweisen (vgl *Dorazil/Harbach*, Kommentar zum Finanzstraggesez, Loseblattsammlung, Manz-Verlag, § 33 E 17f).

1.6 6. Abschnitt: Einhebung der Abgaben

§ 84 Fälligkeit

(1) Abgaben werden unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 29) des Abgabenbescheides fällig.

(2) Werden Abgaben an einem Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, am Karfreitag oder am 24. Dezember fällig, so gilt als Fälligkeitstag der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist.

Vgl § 210 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 76 bis 99 (nunmehr §§ 84 bis 107):

Die Vorschriften über die Einhebung der Abgaben entsprechen im Wesentlichen den Bestimmungen des bisherigen Abgabeneinhebungsgesetzes. Darüber hinaus müssen in diesem Abschnitt aber auch die mit der Einhebung von Abgaben zusammenhängenden Vorschriften über die Sicherheitsleistung, Geltendmachung von Haftungen, über die Rückzahlung von Abgaben und über die Einhebung von geringfügigen Abgabenbeträgen geregelt werden.

Zu § 76 (nunmehr § 84):

Der im Abs. 1 aufgestellte Grundsatz, dass Abgaben mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe fällig werden, erfährt durch seinen notwendigerweise subsidiären Charakter viele Ausnahmen. Dem Fälligkeitstag kommt z.B. Bedeutung zu für die Verrechnung der Abgaben (§ 79)(nunmehr § 87), für die Verwirkung des Säumniszuschlages (§ 82 Abs. 1)(nunmehr § 90 Abs 1), für den Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 85)((nunmehr § 93), für die Mahnung (§ 86) (nunmehr § 94) und die Einhebungsverjährung (§ 96)(nunmehr § 104).

Anmerkungen:

1. Fälligkeit ist die für einen bestimmten Abgabepflichtigen (Selbstschuldner oder Haftenden) kraft Gesetzes oder durch Bescheid (insbesondere Abgaben- oder Haftungsbescheid) eingetretene Verpflichtung, eine Abgabe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt (Fälligkeitstag) zu entrichten; hievon abweichende, bescheidmäßig zuerkannte (zB Zahlungserleichterung) Zahlungstermine berühren die Fälligkeit nicht, es wird bloss der Zeitpunkt, bis zu dem die Abgabe zu entrichten ist, mit einer die Vollstreckung hemmenden Wirkung hinausgeschoben. Ein Antrag an den VfGH oder VwGH, einer Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, schiebt weder die Fälligkeit hinaus noch

wird eine Zahlungsfrist eingeräumt; ein derartiger Antrag kann auch nicht ein Stundungsersuchen ersetzen. Auch durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung wird die Fälligkeit nicht berührt, die Abgabe darf aber, solange die aufschiebende Wirkung besteht, nicht eingehoben werden (s *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, Wien 1996, 3, 15).

2. Der Zeitpunkt der Fälligkeit ist in den Spruch aufzunehmen (§ 81 Abs 2 AbgVG). Dieser Zeitpunkt ist in den den erstinstanzlichen Bescheid abändernden Bescheiden (Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung) verschiebbar. Enthält der die Berufung abweisende Bescheid – entsprechend § 81 Abs 2 2. Satz AbgVG – keine Aussage über eine Verschiebung des Fälligkeitszeitpunktes, so bleibt die erstinstanzlich ausgesprochene Fälligkeit unberührt. Der im Bescheid angegebene Fälligkeitstag ist auch maßgebend, wenn er von dem Tag abweicht, der sich aus § 84 Abs 1 AbgVG ergeben würde. Fehlt eine Angabe des Fälligkeitszeitpunktes im Bescheid, so ergibt sich die Fälligkeit aus § 84 Abs 1 AbgVG; dies auch bei einem Berufungsbescheid, der eine Nachforderung ausspricht (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², 472 f).

3. Das AbgVG enthält im Unterschied zu § 210 Abs 4 BAO keine Nachfristregelung bei bescheidmäßiger Festsetzung für Selbstbemessungsabgaben. Die Fälligkeitsvorschriften in den Materiengesetzen (zB § 14 Abs 2 GNL) bleiben somit durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 82 Abs 2 AbgVG unberührt.

§ 85

Entrichtung

(1) Abgaben gelten in nachstehend angeführten Fällen als entrichtet:

- a) bei Barzahlung am Tag der Zahlung, bei Abnahme von Bargeld durch den Vollstrecker am Tag der Abnahme;**
- b) bei Einzahlungen mit Zahlschein oder Erlagschein am Tag, der sich aus dem Tagesstempel des Geldinstitutes oder Aufgabepostamtes ergibt;**
- c) bei Einzahlung durch Postanweisung,**
 - 1. wenn der eingezahlte Betrag der empfangsberechtigten Kasse bar ausgezahlt wird, am Tag der Auszahlung,**
 - 2. wenn der eingezahlte Betrag auf das Postscheckkonto der empfangsberechtigten Kasse überwiesen wird, am Tag der Überweisung durch das Abgabepostamt;**
- d) bei Überweisungen auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift;**
- e) bei Einziehung einer Abgabe durch Postauftrag am Tag der Einlösung;**
- f) bei Zahlung mit Scheck an dem in lit. a oder lit. d bezeichneten Tag, je nachdem der Scheck bar oder im Verrechnungsweg eingelöst wird;**

g) bei Umbuchung über Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung des Gutachtens;

h) bei Entrichtung in Wertzeichen mit der vorschriftsmäßigen Verwendung der Wertzeichen.

(2) Erfolgt in den Fällen des Abs. 1 lit. c die Auszahlung oder Überweisung durch das Abgabepostamt oder in den Fällen des Abs. 1 lit. d die Gutschrift auf dem Postscheckkonto oder dem sonstigen Konto der empfangsberechtigten Kasse zwar verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist, so hat die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben. In den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen.

(3) Erfolgt in den Fällen des Abs. 1 lit. f die Gutschrift auf Grund eines Schecks im Verrechnungsweg, so gilt Abs. 2 sinngemäß.

(4) Die Entrichtung von Abgaben durch Hingabe von Wertpapieren und Wechseln ist unzulässig.

Vgl § 211 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Bei § 77 (nunmehr § 85) handelt es sich nicht um eine erschöpfende Aufzählung der zulässigen Entrichtungsarten für Abgaben, sondern nur um eine Regelung des Entrichtungszeitpunktes in den hier beispielsweise aufgezählten Fällen. Daraus ergibt sich, dass der Abgabenschuldner die Wahl hat, in einer der angeführten Entrichtungsformen seine Schuld, die eine Geldschuld und daher eine so genannte Bringschuld ist, zu tilgen. Gemäß § 905 Abs. 2 ABGB. trägt er aber auch die Kosten und die Gefahr der Übersendung des Geldbetrages. Es gilt daher im Allgemeinen jener Tag als Erfüllungstag, an dem die Abgabenbehörde in die Lage versetzt wird, über den bezahlten Geldbetrag zu verfügen.

Im Abs. 2 (nunmehr Abs 4) soll die Abgabentrachtung durch Hingabe von Wertpapieren ebenso wie jene von Wechseln im Gesetz untersagt werden, weil diese Abstattungsform für die Gemeindeabgabenverwaltungen unzweckmäßig und mit Risiken verbunden sind.

EB zu Abs 1 lit g:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die vorgesehene Ergänzung („frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben“) wird klargestellt, dass bei Entrichtung einer Abgabenschuld auf Antrag und durch Umbuchung von Guthaben eines Abgabenschuldigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabenschuldigen die Abgabenschuld nicht vor Entstehung des Guthabens als entrichtet gilt.

EB zu Abs 2 und 3:

Blg 31/1983 23.LT:

Die neuen Abs. 2 und 3 enthalten weitere Begünstigungen hinsichtlich der fristgerechten Begleichung von Abgabenschuldigkeiten bei Einzahlung durch Postanweisung, Überweisung auf Postscheckkonto und Zahlung mittels Schecks.

Judikatur:

VwGH 26.09.2000, 99/13/0196: Die Kosten der Abgabentrichtung hat der Abgabenschuldner zu tragen. Die Kosten im Bereich der Gläubigerbank hat jedoch der Abgabengläubiger zu tragen.

Aus der Bestimmung des § 905 Abs 2 ABGB, nach der der Schuldner Geldzahlungen im Zweifel auf seine Gefahr und Kosten dem Gläubiger an dessen Wohnsitz (Niederlassung) zu übermachen hat, ergibt sich, dass der Schuldner die Kosten und die Gefahr der Übersendung des Geldbetrages zu tragen hat (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar2, § 211, Rz 2). Wenn der Schuldner im Interesse des Gläubigers an dessen Bank zahlen soll, so muss dabei der Bereich der Gläubigerbank zu Lasten des Gläubigers gehen, sobald die Überweisungsgutschrift bei der Gläubigerbank eingetroffen ist (Hinweis Reischauer in Rummel, ABGB/2, § 905, Rz 19). (...) Der Umstand, dass die Österreichische Postsparkasse - sie führt das Konto des Finanzamtes - in ihrer an das Finanzamt gerichteten Gutschriftsanzeige eine "Bearbeitungsgebühr" von S 130,- in Rechnung stellte, kann nicht zu Lasten des Abgabenschuldners gehen, weil die Übersendung des Geldbetrages und damit die Gefahrtragung durch den Abgabenschuldner mit dem Einlangen des Betrages bei der Österreichischen Postsparkasse ihren Abschluss gefunden hat. Zur Klarstellung ist darauf zu verweisen, dass damit bei der Beurteilung der Tilgung der Abgabenschuld iSd § 216 BAO die Beantwortung der Frage, ob die Anlastung einer Bearbeitungsgebühr für die Umrechnung von Euro in Schillingbeträge gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zuwiderläuft, nicht maßgeblich war.

Anmerkungen:

1. Die Tilgung der Abgabenschuld setzt nicht die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe voraus. Eine entstandene Abgabenschuld, auch wenn es sich noch nicht um eine erzwingbare Geldleistungsverpflichtung handelt, kann auch schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung getilgt werden (s VwGH 21.05.1992, 88/17/0075).

2. Abgaben sind Geldschulden, diese wiederum sind Bringschulden. Der Schuldner trägt nach § 905 Abs 2 ABGB die Kosten und die Gefahr der Übersendung des Geldbetrages. Abgabenschulden erlöschen nicht durch Buchung auf dem Abgabenkonto, sondern durch einen gesetzlichen

Tilgungstatbestand. Bei Meinungsverschiedenheiten betreffend Erfüllung eines Tilgungstatbestandes hat die Behörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid (§ 89 AbgVG) zu erlassen. (Vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², 477).

3. Analog zur BAO sind auch alle im § 85 AbgVG nicht erwähnten nach Zivilrecht vorgesehenen Entrichtungsarten zur Entrichtung einer Abgabenschuld zulässig, sofern in den Abgabenvorschriften nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist (Ausnahme: § 1422 ABGB „Einlösung“). Abgabenschulden, die als Geldschulden und somit als Bringschulden (§ 905 Abs 2 ABGB) zu beurteilen sind, gelten in den nicht im § 85 AbgVG geregelten Fällen in dem sich aus dem Zivilrecht ergebenden Zeitpunkt als entrichtet. Zivilrechtlich nicht geregelte im AbgVG nicht erwähnte für die Tilgung von Abgabenschuldigkeiten in Betracht kommende Entrichtungsarten sind insbesondere die Aufrechnung (Kompensation) sowie die Abtretung (Zession). (S hiezu *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, Wien 1996, 24f mwH)

4. Aufgrund § 1438 ABGB tritt die wechselseitige Tilgung gleichartiger Forderungen (zB Abgabeforderung des Landes als Geldforderung und Geldforderung privatrechtlicher Natur des Abgabenschuldners gegen das Land, insbesondere aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen) im Ausmaß der geringeren der beiden Forderungen ein, sobald diese einander fällig gegenüberstehen. Die Tilgung wirkt jedoch nach hL nicht selbsttätig, sie muss vielmehr geltend gemacht werden. Zusage der Bestimmung des § 1441 ABGB ist ein Abgabenschuldner allerdings nicht berechtigt, ihm zustehende Geldforderungen (insbesondere privatrechtlicher Natur) an eine Gebietskörperschaft ohne deren Einverständnis gegen eine Abgabeforderung aufzurechnen (VwGH 18.06.1993, 90/17/0227, verneint in diesem Fall die Liquidität der Forderungen). Die Abgabenbehörde, bei der ein Guthaben des Abgabepflichtigen besteht, kann hingegen mit Gegenforderungen einer anderen Kasse der jeweiligen Gebietskörperschaft gegen diesen Abgabepflichtigen aufrechnen. Etwa kann eine Forderung der Bezirkshauptmannschaft als Naturschutzbehörde gegen einen Rückzahlungsanspruch (des Abgabepflichtigen gegenüber dem Land) gemäß § 105 AbgVG aufgerechnet werden. (S hiezu *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, Wien 1996, 29 f).

5. Bietet ein Abgabenschuldner zur Tilgung von Abgabenschulden die Abtretung einer ihm gegen einen Dritten zustehenden Forderung an, so wird die Zession gemäß § 1392 ABGB erst dadurch wirksam, dass die Abgabenbehörde dieses Anbot annimmt. (S hiezu *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, Wien 1996, 41 ff)

§ 86¹⁾

Zahlungserleichterungen

(1) Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Behörde den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 9/1989, 27/1991, 84/1998

volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Zahlungserleichterungen können nur in jenen Fällen gewährt werden, in denen gegenüber dem Abgabepflichtigen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu Einbringungsmaßnahmen auf Grund eines Rückstandsausweises in Betracht kommen.

(2) Werden für aushaftende Abgabenschuldigkeiten Zahlungserleichterungen (Abs. 1) bewilligt, so kann die Bewilligung von Bedingungen, welche die Einbringung sichern, und von der Leistung einer angemessenen Verzinsung (Stundungszinsen) der aushaftenden Abgabenschuld (pro Jahr höchstens 6 v.H. über dem im Zeitraum des Zahlungsaufschubes jeweils geltenden Basiszinssatz gemäß Art. I § 1 Abs. 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes) abhängig gemacht werden. Im Falle des Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinne dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 96) als beendet.

Vgl § 212 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen liegt im freien Ermessen der Behörde. Sie kann daher die Bewilligung einer Zahlungserleichterung auch von Bedingungen abhängig machen. Ergibt sich auf Grund des gehörig ermittelten Sachverhaltes, dass die termingerechte Entrichtung der Abgaben mit erheblichen Härten verbunden wäre und dass durch den Aufschub die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist, dann hat die Behörde nach freiem Ermessen zu entscheiden, ob und in welchem Ausmaß Zahlungserleichterungen gewährt werden sollen. Für die Auferlegung von Stundungszinsen wurde die Regelung des § 8 Abs. 1 Abgabeneinhebungsgesetz 1951 als Abs. 2 beibehalten. Es soll auf diese Weise den Behörden ermöglicht werden, auf die Verhältnisse des Einzelfalles einzugehen, ohne an eine starre Regelung gebunden zu sein, die dann gegeben wäre, wenn die Bestimmung des § 212 Abs. 2 erster Satz BAO etwa mit geringeren Betragsgrenzen (Bagatellgrenzen) übernommen werden würde. Salzburg hat anstatt der Umschreibung einer angemessenen Verzinsung nach Abs. 2 einen fixen Zinssatz von beispielsweise 6 % bei aushaftenden Schuldbeträgen von 3000 bis 100.000 S. Bei einem Mehrbetrag sind in Salzburg die Stundungszinsen mit 8,4 % jährlich bestimmt worden. Tirol hat eine ähnliche Regelung getroffen, nur wurde an Stelle der Betragsgrenze von 100.000 S eine solche von nur 6000 S bestimmt.

EB zu Abs 2:

Blg 31/1983 23.LT:

In jenen Fällen, in denen eine Bewilligung von Zahlungserleichterungen infolge eines Terminverlustes erlischt (nunmehr § 97 Abs 5), können hinsichtlich der vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuldigkeiten Vollstreckungsmaßnahmen erst von dem Zeitpunkt an durchgeführt werden, in dem durch die Ausstellung eines Rückstandsausweises die Grundlage hierfür geschaffen wird (nunmehr § 96). Dieser Überlegung folgend wurde schon bisher im Auslegungswege davon ausgegangen, dass ein Zahlungsaufschub infolge einer Bewilligung von Zahlungserleichterungen nicht bereits im Zeitpunkt des Terminverlustes endet. Mit der vorgesehenen Ergänzung des Abs. 2 soll nun das Ende des Zeitraumes, für den Stundungszinsen anzufordern sind, präzisiert werden. (...)

Blg 16/1991 25. LT:

Die derzeitige Verzinsung der aushaftenden Abgabenschuld im Ausmaß von höchstens 3 v.H. über dem im Zeitraum des Zahlungsaufschubes jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der österreichischen Nationalbank pro Jahr ist zu gering. Nach dem geltenden Recht ist es nämlich für den Abgabenschuldner günstiger, das Geld schuldig zu bleiben, als es bei einem Geldinstitut aufzunehmen. Dem soll mit der Anhebung der Stundungszinsen auf 6 v.H. entgegengewirkt werden. Im Übrigen entspricht dieser Zinssatz auch jenem, den die Bundesabgabenordnung für derartige Schuldigkeiten vorsieht.

Blg 51/1998 26.LT:

Die weitere Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion führt dazu, dass ab dem 1. Jänner 1999 der von der Österreichischen Nationalbank festgesetzte Diskontzinssatz nicht mehr zur Verfügung stehen wird. Da im Abgabenverfahrensgesetz auf diesen Diskontsatz verwiesen wird, sind entsprechende Änderungen vorzunehmen. Die währungs- und geldpolitischen Zuständigkeiten, die bislang der Österreichischen Nationalbank zukommen, gehen auf die Europäische Zentralbank bzw. auf das Europäische System der Zentralbanken über. Es wäre daher nahe liegend, an die Stelle des Diskontsatzes der Österreichischen Nationalbank einen entsprechenden Zinssatz der Europäischen Zentralbank zu setzen. Die übergangslose Ersetzung des Diskontsatzes durch ein währungspolitisches Instrument der Europäischen Zentralbank würde jedoch Probleme bereiten, weil das europäische Instrumentarium noch nicht endgültig feststeht und weil auch über dessen Höhe keine zuverlässigen Prognosen getroffen werden können. Auf Bundesebene ist daher im 1. Euro-Justiz-Begleitgesetz vorgesehen, dass an die Stelle des bisherigen Diskontsatzes der „Basiszinssatz“ treten soll, der der Höhe nach zunächst dem Diskontsatz entsprechen und dessen weitere Entwicklung an die Entwicklung eines vergleichbaren währungspolitischen Instruments der Europäischen Zentralbank gekoppelt werden soll. Als Grundlage der Feststellung von Veränderungen dieses Basiszinssatzes soll die Bundesregierung ermächtigt werden, ein seiner Funktion und seiner voraussichtlichen

Entwicklung dem Diskontsatz vergleichbares währungspolitisches Instrument der Europäischen Zentralbank mit Verordnung festzulegen. Dadurch soll ein möglichst bruchloser und gleitender Übergang gewährleistet werden. Im Sinne der Einheitlichkeit ist es zweckmäßig, im Abgabenverfahrensgesetz auf den im 1. Euro-Justiz-Begleitgesetz festgelegten Basiszinssatz zu verweisen.

Im Zuge der Einführung des Euro werden mit 1. Jänner 1999 die Umrechnungskurse der einzelnen Währungen gegenüber dem Euro unwiderruflich festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt ist es daher nicht mehr zulässig, für das Gebiet der Gemeinde Mittelberg aufgrund der Währungsverhältnisse einen besonderen Umrechnungskurs festzusetzen. Die Sonderbestimmung im § 137 Abs. 3 des Abgabenverfahrensgesetzes sollte daher ersatzlos entfallen.

Die in den §§ 86 Abs. 2 und 86a Abs. 1 vorgesehenen Anknüpfungen an den Zinsfuß für Eskontierungen der Österreichischen Nationalbank werden dadurch ersetzt, dass nunmehr der im Art. I § 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes festgelegte Basiszinssatz zu gelten hat.

Judikatur:

VwGH 18.06.1993, 91/17/0041: Zum Begriff der erheblichen Härte. Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Stundung. Stundung ist Ermessensentscheidung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu der dem § 160 Abs. 1 WAO entsprechenden Bestimmung des § 212 Abs. 1 BAO nachstehende Grundsätze entwickelt: Der deutlichste Fall einer erheblichen Härte sei wohl die wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis. Das Vorhandensein ausreichender flüssiger Mittel oder auch nur veräußerbaren oder belastungsfähigen Vermögens könne zur Verneinung der "erheblichen Härte" führen; dieses Ergebnis werde selbst dann vertreten, wenn Zinsverluste eine endgültige Vermögenseinbuße bewirkten. Eine Verschleuderung des Vermögens dürfe nicht verlangt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1983, Zl. 83/17/0114, und die dort angegebenen Judikatur- und Literaturhinweise). Die Stundung ist ein antragsbedürftiger begünstigender Verwaltungsakt. Ungeachtet der auch hierfür geltenden grundsätzlichen Pflicht der Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Verwaltung der Abgaben wesentlich sind (§ 90 Abs. 1 WAO), erfährt dieser Grundsatz doch gerade bei der antragsbedürftigen Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen eine am Kriterium der Zumutbarkeit orientierte, mehr oder weniger starke Einschränkung. Dem Antragsteller fällt die Behauptungslast und eine diesbezügliche Konkretisierungspflicht (erhöhte Mitwirkungspflicht) zu, deren Nichterfüllung der freien Beweiswürdigung unterliegt. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 212 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass es dem Abgabepflichtigen, der Zahlungserleichterungen in Anspruch nehmen will, obliegt, selbst das Vorliegen aller Umstände darzutun, auf die er sein Stundungsbegehren stützt (vgl. nochmals das zitierte hg. Erkenntnis vom 25. November 1983 und die dort angeführten Judikaturhinweise). Wie der Verwaltungsgerichtshof weiters schon wiederholt ausgesprochen hat, müssen für die bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung sämtliche gesetzlich vorgesehenen Bedingungen erfüllt sein. Es ist daher zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgaben eine erhebliche Härte darstellt und die Einbringlichkeit der Abgabepflicht nicht gefährdet ist. Bei Vorliegen all dieser Voraussetzungen steht es im Ermessen der Abgabenbehörde, die beantragte Zahlungserleichterung zu bewilligen. Fehlt hingegen auch nur eine der genannten

Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern die Behörde hat diesfalls den Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 7. Februar 1990, Zl. 89/13/0018).

VwGH 27.10.1997, 91/17/0098:

Einen Antrag auf Stundung gem § 212 Abs 1 BAO kann nur der Abgabepflichtige selbst hinsichtlich der bei ihm aufgrund eines Rückstandsausweises zwangsweise einzubringenden Abgabe stellen. Daher kann ein als Abgabepflichtiger nicht heranziehbarer Schuldner, für den ein abgabenrechtlich Haftender die Abgaben abzuführen hat - dies trifft im Hinblick auf § 7 Abs 1 zweiter Satz VersStG zu, wenn kein Anwendungsfall des § 7 Abs 3 VersStG vorliegt (Hinweis: E 19.6.1975, 431/75, VwSlg 4863 F/1975) - für sich die Gewährung von Ratenzahlungen oder eine Stundung nicht erwirken.

Anmerkungen:

1. Zahlungserleichterungsbescheide sind antragsgebunden. Den Antragsteller treffen Behauptungs- und Konkretisierungspflichten.
2. Die Annahme der Gefährdung setzt nicht bereits eingetretene Abgabenausfälle voraus. Zahlungserleichterungen sind bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit ausgeschlossen.
3. Wer durch unrichtige Angaben ungerechtfertigte Zahlungserleichterungen bewirkt, macht sich strafbar (§ 134 lit c AbgVG).

§ 86a¹⁾

Zinsausgleich bei Herabsetzung der Abgabenschuld

(1) Wird eine bereits entrichtete Abgabenschuld auf Grund einer Berufung herabgesetzt, so sind dem Abgabepflichtigen für den zu viel entrichteten Betrag Zinsen zu gewähren. Die Zinsen sind für den Zeitraum von der Entrichtung der Abgabe (§ 85) bis zur Rückzahlung des Guthabens, im Falle der Umbuchung oder Überrechnung des Guthabens bis zu dem im § 85 Abs. 1 lit. g angeführten Zeitpunkt, zu berechnen. Der Zinssatz ist pro Jahr mit 3 v.H. über dem jeweils geltenden Basiszinssatz gemäß Art. I § 1 Abs. 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes anzunehmen.

(2) Wird eine Abgabenschuld, für die Zahlungserleichterungen (§ 86) gewährt worden sind, auf Grund einer Berufung herabgesetzt, so sind die Stundungszinsen nur für die verbleibende Abgabenschuld zu bezahlen.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten nicht,

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 9/1989, 84/1998

- a) soweit die entrichtete Abgabenschuld dem Anbringen des Abgabepflichtigen entsprochen hat oder
- b) wenn die Herabsetzung der Abgabenschuld auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 127) erfolgt ist.

Keine vergleichbare Bestimmung in der BAO.

EB:

Blg 45/1988 24.LT:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1986, G 119/86, den § 254 der Bundesabgabenordnung als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Bestimmung ist wortgleich mit dem § 113 des Abgabeverfahrensgesetzes, für den daher die gleichen verfassungsrechtlichen Bedenken gelten. Sie lautet:

„Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.“

Der Verfassungsgerichtshof geht in seiner Begründung davon aus, daß Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Maß an tatsächlicher Wirksamkeit für den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung so lange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt sei. Dem Gesetzgeber sei in abgaberechtlichen Angelegenheiten aufgegeben, das Interesse der Gebietskörperschaft an regelmäßig fließenden Einnahmen gebührend zu berücksichtigen, gegenüber dem die Interessenposition des Abgabenschuldners Einschränkungen auf sich nehmen müsse. Die vorzunehmende Interessenabwägung erlaube es dem Gesetzgeber, ein System zu schaffen, das den regelmäßigen Zufluss der Abgaben sicherstelle, dabei aber die Abgabenschuldner in Fällen, in denen Tatsachen- oder Rechtsfragen strittig sind, nicht einseitig belaste. Wie ein System, das einen solchen Zustand bis zur endgültigen Rechtsschutzgewährung vermeide, im Einzelnen beschaffen sein soll, liege im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers.

Der vorliegende Entwurf berücksichtigt das Interesse der Gebietskörperschaft an regelmäßig fließenden Einnahmen, indem die bisherige Regelung des § 113 des Abgabeverfahrensgesetzes beibehalten wird, was bedeutet, dass trotz der Einbringung einer Berufung der im Bescheid festgesetzte Abgabebetrag zum vorgesehenen Fälligkeitstag zu entrichten ist. Gleichzeitig wird der Interessenposition des Abgabenschuldners in der Weise Rechnung getragen, dass im Falle einer Herabsetzung der Abgabenschuld auf Grund einer Berufung für den zu viel entrichteten Betrag Zinsen gewährt werden. Die Zinsen bedeuten ein wirtschaftliches Äquivalent für den Zinsverlust, den der Abgabenschuldner dadurch erleidet, dass er eine in erster Instanz zu Unrecht festgesetzte Abgabe entrichten musste und das Geld deshalb seiner Verwendung

entzogen war. Keine einseitige Belastung des Rechtsschutzwerbers liegt vor, wenn die entrichtete Abgabenschuld dem Anbringen des Abgabepflichtigen entsprochen hat. Ein Zinsausgleich besteht in diesem Fall nicht. Der Zinsausgleich kommt auch nicht zur Anwendung, wenn eine Zahlungserleichterung (Stundung) gewährt wird oder die Abgabebehörde überhaupt auf die Einbringung des streitverfangenen Betrages bis zur endgültigen Entscheidung verzichtet. Im Falle einer Zahlungserleichterung erfolgt der Zinsausgleich durch die rückwirkende Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages bei der Berechnung der Stundungszinsen.

Eine weitergehende Berücksichtigung der Interessensposition des Abgabepflichtigen, die insbesondere dann angebracht erscheint, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass die vom Abgabepflichtigen erhobene Berufung zum Erfolg führen wird, bietet der § 86 des Abgabenverfahrensgesetzes mit der Möglichkeit, auf Ansuchen des Abgabepflichtigen den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabe hinauszuschieben, wenn die sofortige oder volle Entrichtung der Abgabe für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Aufschub nicht gefährdet wird. In diesem Fall stellen die Stundungszinsen das wirtschaftliche Äquivalent für die abgabenerhebende Gebietskörperschaft dar, sollte der Berufung doch kein Erfolg beschieden sein.

Die vorgeschlagene Lösung bietet somit in allen Fällen einen gerechten Ausgleich zwischen den unterschiedlichen Interessenlagen der Abgabepflichtigen und der Gebietskörperschaften, und dies ohne übermäßigen Verwaltungsaufwand.

Der Bundesgesetzgeber hat bei der Korrektur der als verfassungswidrig festgestellten Bestimmung einen anderen Weg beschritten. Der durch das 2. Abgabenänderungsgesetz, BGBl. Nr. 312/1987, neu eingefügte § 212a der Bundesabgabenordnung sieht eine Aussetzung der Einhebung der Abgabe auf Antrag des Abgabepflichtigen vor. Auf die Gewährung eines Zahlungsaufschubes besteht ein Rechtsanspruch, sofern keine Versagungsgründe vorliegen. Die Aussetzung der Einhebung ist u. a. nicht zu bewilligen, wenn die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint oder das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Abgesehen von dem nicht unerheblichen Aufwand für den Abgabepflichtigen durch das Erfordernis eines besonders begründeten Antrages auf Aussetzung ist bei dieser Regelung die tatsächliche Wirksamkeit des Rechtsmittels in einem Teilbereich wieder in Frage gestellt. Nach der im Entwurf vorgeschlagenen Regelung genügt dagegen die Einbringung einer Berufung, die, wenn sie erfolgreich ist, in jedem Fall zu einem gerechten Ausgleich führt.

Die vom Bundesgesetzgeber getroffene Lösung ist aber auch mit erheblichen Nachteilen für die abgabenerhebende Gebietskörperschaft verbunden. Zum einen erfordert sie einen weitaus größeren Verwaltungsaufwand: Über einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgabe ist in einem besonderen Verfahren mit Rechtsmittelzug abzusprechen; bei Erledigung der Berufung, auch

durch Berufungsvorentscheidung, ist der Ablauf der Aussetzung zu verfügen; ist der Abgabepflichtige mit einer durch Berufungsvorentscheidung getroffenen Erledigung nicht einverstanden und verlangt er die Entscheidung durch die Berufungsbehörde, so ist ein neuerlicher Aussetzungsantrag und eine neuerliche bescheidmäßige Erledigung erforderlich; für den Fall, dass die Berufung letztendlich ohne Erfolg bleibt, sind dem Abgabepflichtigen Aussetzungszinsen vorzuschreiben. Da Einbringungsmaßnahmen frühestens nach Erledigung eines Aussetzungsantrages eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, gibt die vom Bund getroffene Lösung dem Abgabenschuldner zum anderen die Möglichkeit, durch Einbringung einer Berufung samt Aussetzungsantrag und Ausschöpfung aller Rechtsmittel einen nicht unerheblichen zinsfreien Zahlungsaufschub herbeizuführen. Schließlich ist noch festzuhalten, dass die vom Bund getroffene Lösung so kompliziert ist, dass sie insbesondere den Gemeinden, die überwiegend das Abgabenverfahrensgesetz anzuwenden haben, nicht zugemutet werden kann.

Das durch die Herabsetzung der Abgabenschuld entstehende Guthaben ist gemäß § 88 zu verwenden. Guthaben unter S 50,-- sind nicht zurückzuzahlen (§ 107). Im Falle der Umbuchung oder Überrechnung endet der Verzinsungszeitraum an dem im § 85 Abs. 1 lit. g angeführten Zeitpunkt; ansonsten ist die Verzinsung für den Zeitraum von der Entrichtung der Abgabe bis zur Rückzahlung des Guthabens vorzunehmen. Zinsen sind vom zu viel entrichteten Betrag zu berechnen. Ein Anspruch auf Zinseszinsen besteht nicht.

Der Abs. 2 bringt insoweit eine Änderung gegenüber der geltenden Rechtslage, als die Berechnung der Stundungszinsen nur dann unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat, wenn die Abgabenschuld aufgrund einer Berufung herabgesetzt worden ist. Die anderen Fälle einer nachträglichen Herabsetzung der „Abgabenschuld“ nicht zu begünstigen, lässt sich damit rechtfertigen, dass es sich bei diesen um die Änderung rechtskräftig vorgeschriebener Abgaben handelt. Mit dieser Einschränkung wird aber erreicht, dass Abgabenschuldner, denen eine Zahlungserleichterung gewährt worden ist, nicht besser behandelt werden als Abgabenschuldner, die ihre Abgabe gleich entrichten. Etwas anderes wäre vom Gleichheitsgrundsatz her betrachtet wohl nicht vertretbar (vgl. auch VfSlg. Nr. 7331/1974).

Der Abs. 3 schränkt den Zinsausgleich ein. Er wird nur insoweit gewährt, als der auf Grund einer Berufung herabgesetzte Betrag den erstinstanzlich festgesetzten Abgabenertrag, soweit er dem Anbringen des Abgabepflichtigen entsprochen hat, oder die selbstbemessene Abgabe übersteigt. Ein Zinsausgleich ist auch dann nicht zu gewähren, wenn es durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu einer Herabsetzung der Abgabenschuld kommt.

EB zu Abs 1:

Blg 51/1998 26.LT: (s auch EB zu § 86 Abs 2)

Die in den §§ 86 Abs. 2 und 86a Abs. 1 vorgesehenen Anknüpfungen an den Zinsfuß für Eskontierungen der Österreichischen Nationalbank werden dadurch

ersetzt, dass nunmehr der im Art. I § 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes festgelegte Basiszinssatz zu gelten hat.

Anmerkungen:

1. Der Landesgesetzgeber hat sich im AbgVG nicht – wie der Bundesgesetzgeber – für eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) entschieden, sondern für einen Zinsausgleichsanspruch gemäß § 86a AbgVG, um der Entscheidung des VfGH 11.12.1986, G 119/86, gerecht zu werden. Nach § 113 AbgVG sind Abgabenschulden auch bei Einbringung eines Rechtsmittels zum Fälligkeitszeitpunkt zu entrichten, allerdings erhält der erfolgreiche Berufungswerber nach § 86a AbgVG den Zinsverlust vergütet.

2. In Fällen, in denen gegen eine Abgabe als solche verfassungs- oder gemeinschaftsrechtliche Bedenken bestehen, ziehen es die Abgabepflichten – um Verspätungs- und Säumniszuschläge zu vermeiden – meist vor, die Abgabenhöhe zwar betragsmäßig zu erklären und die Abgaben zu entrichten, aber gleichzeitig Festsetzungsanträge zu stellen, um rechtsmittelfähige Bescheidabsprüche zu erhalten. Würde § 86a Abs 3 lit a eng interpretiert, würden in diesen Fällen die Anbringen (hier: Selbstbemessungserklärungen) den entrichteten Abgabenschulden entsprechen. Würde in weiterer Folge die Abgabe als verfassungs- oder gemeinschaftswidrig aufgehoben, käme ein Zinsausgleich aufgrund § 86a Abs 3 lit a nicht in Betracht. Abs 3 lit a darf mE verfassungskonform nicht dahingehend ausgelegt werden, dass bei Selbstbemessung und Entrichtung einer Abgabe in bestimmter betragsmäßiger Höhe sowie Ergreifung von Rechtsmitteln wegen Verfassungs- oder Gemeinschaftswidrigkeit dieser Abgabe, kein Zinsausgleich gewährt wird. Der Begriff „Anbringen“ (§ 19 AbgVG) darf nicht generell mit der förmlichen „Selbstbemessungserklärung“ (§ 82 Abs 1 AbgVG) gleichgesetzt werden, sondern umfasst auch die Intentionen des Festsetzungsantrages.

§ 87

Verrechnung von Gutschriften

(1) Zahlungen und sonstige Gutschriften sind, soweit die Abs. 2 bis 4 nichts anderes bestimmen, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Schuldschreibungen des Abgabepflichtigen zu verrechnen.

(2) Von der Verrechnung auf die älteste Fälligkeit (Abs. 1) sind Zahlungen und sonstige Gutschriften auf Abgabenschuldschreibungen ausgenommen, deren Entrichtung durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung (§ 86) hinausgeschoben worden ist.

(3) Dem der Behörde bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, die sich auf Schuldschreibungen beziehen, deren Höhe nach den Abgabenvorschriften vom Abgabepflichtigen selbst bemessen wurde.

(4) Zahlungen und sonstige Gutschriften, die unter Bezugnahme auf eine Mahnung oder im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens erfolgen, sind auf

die Schuldigkeiten zu verrechnen, die Gegenstand der Mahnung (der Vollstreckung) sind. Zahlungen eines Haftenden sind auf die durch die Haftung gesicherte Abgabenschuld zu verrechnen.

Vgl § 214 Abs 1, Abs 3, Abs 4 lit a, Abs 6 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Auf die Übernahme des § 162 Abs. 3 lit. b bis d MAO bzw. der korrespondierenden Bestimmungen des § 214 Abs. 2 BAO kann wohl verzichtet werden, da diese Bestimmung im Geltungsbereich des AbgVG. kaum zu einer Bedeutung gelangen kann und im Übrigen die Abgabenverwaltung zu erschweren geeignet ist. Nach Landesrecht sind die mit der Verwaltung der Abgaben betrauten Behörden nicht auch Strafbehörden, weswegen lit. d im Besonderen sogar unanwendbar wäre. Die Selbstbemessungsabgaben sollen jedoch auch im Hinblick auf § 86 Abs. 4 lit. b (nunmehr § 94 Abs 4 lit b) dem Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sein.

Anmerkungen:

1. Diese Vorschrift ist dem § 214 Abs 1 BAO nachgebildet. Während § 214 BAO an die Verbuchungsvorschriften des § 213 BAO anknüpft, und eine gegenseitige Verrechnung nur in den Fällen einer „zusammengefassten Verbuchung der Gebarung“ (also regelmäßig bei wiederkehrend zu erhebenden Abgaben) vorsieht, bestimmt § 87 Abs 1 offensichtlich eine generelle Pflicht zur Verrechnung von Abgaben bei derselben Abgabenbehörde. Das Abgabenverfahrensgesetz unterscheidet sich nämlich von den Regelungen der BAO insbesondere dadurch, dass eine dem § 213 BAO entsprechende Bestimmung über die Verbuchung der Abgabengebarung im Abgabenverfahrensgesetz nicht enthalten ist. Trotz dieser inhaltlichen Unterschiede des § 87 Abs 1 des AbgVG zu den Regelungen der BAO gilt auch bezüglich des § 87 Abs 1 leg cit, dass Zahlungen und sonstige Gutschriften grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Schuldigkeiten des Abgabepflichtigen zu verrechnen sind und somit der Abgabepflichtige grundsätzlich kein Weisungsrecht hat, auf welche Schuldigkeiten Zahlungen oder sonstige Gutschriften zu verrechnen sind (Ritz, BAO-Kommentar², 507 unter Hinweis auf VwGH 28.02.1995, 90/14/0261).

2. Auf Grund der Ausnahmeregelung des § 87 Abs 3 AbgVG (entspricht dem § 214 Abs 4 lit. a BAO) hat der Abgabepflichtige jedoch ein solches „Verrechnungsweisungsrecht“ für die Verwendung von Zahlungen und sonstigen Gutschriften, die im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben entstehen. Dies bedeutet, dass der Abgabepflichtige bei Zahlung von Selbstbemessungsabgaben (auf dem Zahlungsbeleg) eine bindende Verrechnungsweisung erteilen kann (Ritz, BAO-Kommentar², 508; Stoll, BAO-Kommentar, 2300 f). Bei „sonstigen Gutschriften“ im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben kann eine solche Verrechnungsweisung – mangels Vorliegens eines Zahlungsbeleges – auf andere Art und Weise, insbesondere auf der Gutschriftenanzeige bzw der Verrechnungsanzeige, erteilt werden (so Ellinger, Die Bundesabgabenordnung.

225). Die Verrechnungsweise bewirkt, dass eine rechnungsmäßige Zuordnung auf Grund der Widmung des Abgabepflichtigen erfolgt und seine Zahlungen bzw. sonstigen Gutschriften auf diesen Rückstand verbucht werden. Sofern der Abgabepflichtige in diesen Fällen keine Verrechnungsweise erteilt, so gilt § 87 Abs 1 AbgVG.

3. Die Behörde hat somit dem Abgabepflichtigen in Form einer „Gutschriftsanzeige“ bzw. „Verrechnungsanzeige“ (Stoll, BAO-Kommentar, 2300) die Gutschrift anzuzeigen.

4. Zahlungen führen zu Gutschriften. „Sonstige Gutschriften“ sind den Zahlungen gleichgestellt. Bei „sonstigen Gutschriften“ handelt sich um Gutschriften auf Grund einer verminderten Abgabenfestsetzung (Herabsetzung), einer ersatzlosen Aufhebung und Herabsetzung einer Abgabenvorschreibung (Stoll, BAO-Kommentar, 2297; Ritz, BAO-Kommentar², 507).

5. Allerdings bedeuten Gutschriften noch nicht „Guthaben“. Eine „Gutschrift“ ist nur eine Buchungsgröße, die zu einem Guthaben als dem Saldo der kontokorrentmäßigen Gebarung lediglich und erst dann führt, wenn der Summe der Gutschriften nicht andere belastende Buchungsposten, also insgesamt nicht höhere Lastschriften entgegenstehen. Eine solche Verrechnung schließt das Entstehen eines Guthabens solange aus, als nicht ein Aktivsaldo des Abgabepflichtigen als Mehrbetrag der Gutschriften gegenüber den Lastschriften kontomäßig zu Buche steht (Stoll, BAO-Kommentar, 2307 unter Hinweis auf die Rsp des VwGH).

6. Eine einmal durchgeführte Verrechnung kann grundsätzlich von später eintretenden Umständen nicht mehr berührt werden. Eine Umwidmung bereits verrechneter Zahlungen oder sonstiger Gutschriften auf erst später der Abgabenbehörde bekannt gewordene Abgabenschuldigkeiten ist somit grundsätzlich ausgeschlossen (Ausnahme: Aufrechnung gemäß §§ 1438 ff ABGB; diese wirkt ungeachtet des Zeitpunktes ihrer Durchführung auf den Tag zurück, an dem Forderung und Gegenforderung einander erstmals fällig gegenüberstanden (s Anmerkung zu § 85 AbgVG sowie Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 124).

7. Siehe auch § 106a Abs 2.

§ 88

Verwendung von Guthaben

(1) Guthaben des Abgabepflichtigen sind zur Tilgung fälliger Schuldkigkeiten zu verwenden.

(2) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 105 zurückzuzahlen.

Vgl § 215 BAO

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu den fälligen Abgabenschuldigkeiten im Sinne des Abs. 1 gehören auch gestundete Abgaben, weil durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen der Fälligkeitstag der Abgaben nicht berührt wird.

Judikatur:

VwGH 05.07.1999, 99/16/0115: Entstehung von Guthaben.

Ein Guthaben entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zugunsten des Abgabepflichtigen besteht. Maßgebend hiebei sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. Erst nach Verwendung gem § 215 Abs 1 bis 3 BAO verbleibende Guthaben sind auf Antrag oder von Amts wegen rückzahlbar.

Anmerkung:

1. Unter „Guthaben“ im Sinne des § 88 AbgVG ist eine nach den Grundsätzen des § 87 AbgVG berechnete Vermögensgröße zu verstehen. Es ist hier jedenfalls ein für den Abgabepflichtigen verwendbares, verfügbares Guthaben gemeint. Erst diese Größe ist ein prinzipiell disponibler Vermögenswert, über den aber zunächst – nach den Regeln des Abs 1 – die Abgabenbehörde verfügen darf und erst dann, wenn und soweit dieser Vermögenswert im Sinne der vorerwähnten Regel nicht mehr der Disposition des Abgabengläubigers zugänglich ist, gemäß Abs 2 der Verfügungsmacht und dem Zugriff des Abgabepflichtigen unterliegt (idS Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2307, zur ähnlichen Bestimmung des § 215 BAO).

2. Die Bedeutung des § 88 Abs 1 AbgVG ist im Hinblick auf § 87 Abs 1 AbgVG nicht klar. Sofern davon ausgegangen wird, dass sämtliche Zahlungen und sonstigen Gutschriften zusammengefasst laufend von der Behörde verrechnet werden, erscheint die Anordnung, dass Guthaben zunächst zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten des Abgabepflichtigen heranzuziehen sind, unverständlich (ähnlich Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2307, welcher jedoch für die analoge Bestimmung des § 215 Abs 1 Gründe - etwa im Zusammenhang mit den auf Grund des § 213 BAO bestehenden zwei Verrechnungskreisen - findet, dass diese Bestimmung doch von Bedeutung ist; diese Gründe sind auf das Abgabenverfahrensgesetz nicht ohne weiteres übertragbar). Es liegt nämlich im Wesen der zusammengefassten Verrechnung, dass bei einer Behörde rechnungsmäßig nur ein positiver oder ein negativer Saldo aufscheinen kann, nicht aber, dass Guthaben und Schuldigkeiten für ein und denselben Abgabepflichtigen zugleich ausgewiesen sein können.

3. Das Recht auf Rückzahlung gemäß § 88 Abs 2 AbgVG in Verbindung mit § 105 AbgVG kann sich immer nur auf jene Guthabensbeträge beziehen, die nach ihrer in § 87 sowie § 88 Abs 1 angeordneten Verrechnung (§ 87 leg cit) bzw Verwendung (§ 88 leg cit) verbleiben (ähnlich Stoll, BAO-Kommentar, 2309). Insoweit wurde vom Gesetzgeber kein Ermessen eingeräumt (ebenso Stoll, BAO-

Kommentar, 2309 unter Hinweis auf VwGH 28.06.1977, 1221/76). Ein zur Rückzahlung geeignetes Guthaben ist somit erst dann gegeben, wenn auf dem Abgabenkonto des Abgabenschuldners die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften einschließlich der Einbehalte gemäß § 105 Abs. 2 AbgVG übersteigt.

4. Es kommt dabei nicht auf Gutschriften an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabenschuldners hätte durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften. Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde durchführen hätte müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides sein (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 137 f, 143 f, 264).

5. Vgl § 107 AbgVG (Kleinbeträge).

§ 89

Abrechnungsbescheid

Bestehen zwischen einem Abgabenschuldner und der Behörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Behörde darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

Vgl § 216 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Frage der Rechtmäßigkeit der seinerzeit erfolgten Abgabensatzung wird durch den Abrechnungsbescheid nicht berührt. Dieser hat sich vielmehr lediglich damit zu befassen, ob die Anlastungen der Abgabensatzung und die entsprechenden Gutschriften (insbesondere Zahlungen) in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Außerdem muss für die Anwendung dieser Bestimmung strittig sein, ob noch eine Zahlungsverpflichtung besteht oder nicht. Anlässe zu solchen Rechtsstreitigkeiten können in der Bundesfinanzverwaltung durch die Zusendung von Lastschriftanzeigen, die keinen Bescheid darstellen, entstehen. Insoweit ist § 81 (nunmehr § 89) zur Zeit für Landes-(Gemeinde)abgabenverwaltungen ohne Bedeutung. Es können aber in einzelnen Fällen Meinungsverschiedenheiten mit den Behörden auch entstehen als Folge von Mahnungen oder Vollstreckungsmaßnahmen.

Judikatur:

VwGH 29.01.1998, 96/15/0042: Beim Abrechnungsbescheid geht es um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte.

Der Vollständigkeit wegen wird auf die Möglichkeit eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO hingewiesen. Dabei geht es um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte schlechthin und nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung. Es kann also auch die Prüfung und die Darlegung

der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird auch darüber entschieden, ob aufgrund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung erloschen ist, als wirksam getilgt, gezahlt, aufgerechnet, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) oder verjährt zu gelten hat, also vor allem rechnungsmäßig richtig vollzogen ist, was sich im Bereich des tatsächlichen Zahlungsverkehrs ereignet hat (vgl. zum Ganzen das hg. Erkenntnis vom 12. November 1997, Zl. 96/16/0285).

VwGH 22.03.2000, 99/13/0098: Pflicht der Behörde zur Führung eines Abgabekontos.

Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen mit Abrechnungsbescheid nach § 216 BAO zu klären. (...) Dass dem Abgabepflichtigen auf Führung eines Abgabekontos und Zuteilung einer Steuernummer kein subjektiv-öffentliches Recht eröffnet ist, (...) mag zutreffen. (...) Die Berufung (der belangten Behörde) auf das Fehlen eines Guthabens mangels Bestehen eines Abgabekontos kann den angefochtenen Bescheid nicht tragen, weil die Abweisung des Rückzahlungsantrages des Bf nur auf einer rechnungsmäßig nachprüfaren Grundlage hätte ausgesprochen werden dürfen.

VwGH 26.09.2000, 99/13/0005:

Ein Abrechnungsbescheid iSd § 216 BAO dient der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte. Für einen Abspruch, welche der am Abgabekonto des Gemeinschuldners gebuchten Zahlungsverpflichtungen und Gutschriften Masseforderungen oder Konkursforderungen sind, ist in einem Verfahren betreffend Abrechnung kein Raum.

Anmerkungen:

1. § 89 AbgVG bietet die Möglichkeit, die Richtigstellung unrichtiger Gebarungsvorgänge zu bewirken, die Rechtmäßigkeit der (rechtskräftigen) Abgabenfestsetzung kann nicht mehr überprüft werden (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 143 f). Ein Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid, der Klarheit zu schaffen hat, durch welche Verrechnungsvorgänge und Tilgungstatbestände das Erlöschen einer bestimmten Zahlungsverpflichtung bewirkt wurde (s VwGH 20.07.1999, 99/13/0071).

2. Da ein Abrechnungsbescheid insbesondere dann in Betracht kommt, wenn Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, welche Gutschriften die Behörde im Rahmen ihrer Gebarung hätte durchführen müssen (*Ritz*, BAO-Kommentar², 514), kommt § 89 AbgVG - insbesondere seit der Normierung des § 106a Abs 2 AbgVG - sehr wohl Bedeutung auch in Landes- und Gemeindeabgabensachen zu. Gerade im Zusammenhang mit der Frage, ob eine Verrechnungsweisung iSd § 87 Abs 3 AbgVG zu Recht berücksichtigt wurde, kann im Zusammenhang mit § 106a Abs 2 AbgVG wesentlich sein.

3. Da gemäß § 4 Abs 2 AbgVG die für den Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß für die kraft abgabenrechtlicher Vorschrift persönlich Haftenden gelten, ist auch der Haftungspflichtige zur Stellung eines Antrages nach § 89 AbgVG berechtigt (s VwGH 26.01.1999, 98/14/0154, ÖStZB 1999/417).

§ 90¹⁾
Säumniszuschlag

(1) Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages nach Maßgabe des Abs. 8 die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 hinausgeschoben wird. Auf Nebengebühren der Abgaben (§ 2 Abs. 2 lit. d) finden die Bestimmungen über den Säumniszuschlag keine Anwendung.

(2) Wird ein Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 86 Abs. 1) spätestens eine Woche vor dem Fälligkeitstag eingebracht und wird diesem Ansuchen stattgegeben, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages erst bei Terminverlust (§ 97 Abs. 5) ein. In diesem Fall ist der Säumniszuschlag von der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zu entrichten.

(3) Der Abs. 2 gilt sinngemäß, wenn ein neuerliches Ansuchen um Zahlungserleichterung spätestens eine Woche vor Ablauf einer bewilligten Stundung oder eine Woche vor dem für die Entrichtung einer Rate vorgesehenen Zahlungstermin eingebracht wurde.

(4) Wird einem gemäß Abs. 2 oder 3 zeitgerecht eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht stattgegeben, so ist für die Zahlung der Abgabe eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen, mit deren ungenütztem Ablauf die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages eintritt.

(5) Bei Anforderung einer Abgabenerhöhung wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung einer Abgabe tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages von der Abgabe erst dann ein, wenn die Abgabe einschließlich der Erhöhung nicht innerhalb der für die Zahlung der erhöhten Abgabe bestimmten Frist entrichtet wird.

(6) Der Säumniszuschlag beträgt 2 v.H. des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

(7) Der Säumniszuschlag wird im Zeitpunkt des Eintrittes der Verpflichtung zu seiner Entrichtung fällig.

(8) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht nicht, wenn er im Einzelfalle 5 Euro nicht erreicht, oder wenn die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt.

Vgl § 217 BAO.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 9/1989 sowie Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Klargestellt werden soll, dass von Nebengebühren (§ 2 Abs. 2 lit. d) keine Säumniszuschläge zu entrichten sind. Die Grundlage für den Säumniszuschlag bildet jener Abgabebetrag, der mit Ablauf des Fälligkeitstages (§ 76 bzw. § 82 Abs. 1) (nunmehr § 84 bzw. § 90 Abs. 1) oder des durch Stundung hinausgeschobenen Zahlungstages (§ 78) (nunmehr § 86) oder bei Eintritt des Terminverlustes (§ 82 Abs. 2 und § 89 Abs. 5) (nunmehr § 90 Abs. 2 und § 97 Abs. 5) noch unberichtigt aushaftet (§ 82 Abs. 6) (nunmehr § 90 Abs. 6).

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 5 Abs. 2 auch auf den Säumniszuschlag. Ist jedoch die Abgabenschuld für die eine Haftung geltend gemacht wird, bereits mit einem Säumniszuschlag belastet, so tritt bei einer Säumnis des Haftenden (wie auch bei neuerlicher Säumnis des Abgabepflichtigen) keine neuerliche Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein. (...)

Abs. 5 des § 165 MAO (§ 217 Abs. 5 BAO) betreffend Säumniszuschlag bei nachträglichem Widerruf einer Zahlungserleichterung ist im Entwurf als praktisch unbedeutend nicht enthalten. Das Tatbestandsmerkmal des § 221 BAO, der nur ausnahmsweisen Säumigkeit wurde fallen gelassen, da diese Bestimmung bei der elektronischen Datenverarbeitung technisch undurchführbar wäre oder zu Schwierigkeiten führen würde. Als Folge war auch § 217 Abs. 6 BAO (§ 165 Abs. 6 MAO), womit eine zweitägige Nachfrist (Respiro) für den Überweisungsverkehr eingeräumt wird, nicht aufzunehmen, da dieses Respiro die im Absatz 8 abweichend von § 221 BAO (§ 169 MAO) unbedingt eingeräumte Frist von fünf Tagen nicht zu verlängern vermag.

Der Abs. 5 hat im Anwendungsbereich der AbgVG. erst dann Bedeutung, wenn die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer den Landesbehörden obliegt. Diese Bestimmung wurde also nur vorsorglich übernommen.

Blg 49/2001 27.LT:

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages besteht erst ab einem Betrag von 5 Euro (bisher ATS 50). Dies bewirkt eine Erleichterung für den Abgabenschuldner.

Judikatur:

VwGH 17.09.1990, 90/15/0028: Säumniszuschlag setzt eine (bloß) formelle Abgabenzahlungsschuld voraus.

Nach der ständigen hg. Judikatur (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 26. September 1985, Zl. 85/14/0029; 15. September 1986, Zl. 86/15/0033; 16. Dezember 1986, Zl. 86/14/0066, 0067, und vom 22. September 1989, Zl. 89/17/0090-0092), auf die gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, (setzt) die Säumniszuschlagspflicht nicht den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld voraus, sondern nur eine formelle, und (...) die den Säumniszuschlag festsetzende Behörde (hat) lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen (...).

Anmerkungen:

1. Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge, ein „Druckmittel“ zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht. Ein Säumniszuschlag ist grundsätzlich festzusetzen, wenn die Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird (vgl. aber die Ausnahmen in Abs 2 bis Abs 5). Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich. Die Verhängung des Säumniszuschlages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörden! (Vgl. Ritz, BAO-Kommentar², 517).

2. Säumniszuschläge sind Nebengebühren iSd § 2 Abs 2 lit d AbgVG. Der Säumniszuschlag ist mit Abgabenbescheid geltend zu machen (§ 81 AbgVG).

3. In der BAO sind nunmehr drei Säumniszuschläge vorgesehen. Im Unterschied zum früheren § 218 Abs 1 BAO entsteht nach § 90 Abs 2 AbgVG der Säumniszuschlag nicht erst, wenn nach Terminverlust ein Rückstandsausweis ausgestellt wird. Eine Verständigung des Abgabenschuldners, dass Terminverlust eingetreten ist, ist im Unterschied zu § 218 Abs 1 BAO nicht vorgesehen.

4. Der Begriff Säumnis umfasst die verspätete Tilgung einer Abgabenschuld. Mangels anderer ausdrücklicher Anordnung (so aber im früheren § 221 Abs 1 BAO und nunmehr im § 217 Abs 5 BAO) sind in die Frist von 5 Tagen in Abs 8 auch Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage einzurechnen. Vgl. auch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 128 AbgVG), welche auch für die Versäumung von Zahlungsfristen (vgl. „versäumte Handlung in § 128 Abs 3) gilt.

5. Im Falle einer späteren Reduzierung oder Aufhebung eines die Stammapgabe betreffenden Abgabenbescheides fehlt im AbgVG eine dem früheren § 221a Abs 2 BAO und nunmehrigen § 217 Abs 8 BAO analoge Bestimmung, aufgrund derer über Antrag der Säumniszuschlag herabzusetzen ist.

§ 91

Sicherheitsleistungen

(1) Die Bestellung einer nach den Abgabenvorschriften zu leistenden oder vom Abgabepflichtigen angebotenen Sicherheit hat durch Erlag von Geld zu geschehen. Die Behörde kann auch Einlagebücher eines inländischen Geldinstitutes als Sicherheitsleistung zulassen.

(2) Mit dem Erlag bei der Behörde wird an dem Gegenstand des Erlages ein Pfandrecht für den Anspruch begründet, für den die Sicherheitsleistung erfolgt.

(3) Die Behörde kann, wenn der zur Sicherheitsleistung Verpflichtete eine Sicherheit nach Abs. 1 nicht oder nur schwer zu beschaffen vermag, eine Sicherheitsleistung mittels einer gesetzlichen Sicherheit bietenden Hypothek an einem inländischen Grundstück, durch zahlungsfähige inländische Bürgen (§ 1357 ABGB), durch Verpfändung von Bankdepots oder durch Abtretung von Forderungen gegen zahlungsfähige inländische Schuldner zulassen.

(4) Wer Sicherheit geleistet hat, ist berechtigt, die Sicherheit oder einen Teil davon durch eine andere den Vorschriften der Abs. 1 bis 3 entsprechende Sicherheit zu ersetzen.

(5) Wird eine Sicherheit unzureichend, so ist sie zu ergänzen oder es ist eine anderweitige Sicherheit zu leisten.

(6) In Abgabenvorschriften enthaltene besondere Bestimmungen über die Art der Sicherheitsleistung bleiben unberührt.

Vgl § 222, § 223 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die vom Wortlaut des § 170 Abs. 1 MAO (§ 222 Abs. 1 BAO) abweichende Bestimmung genügt für die Bedürfnisse der Landes- und Gemeindeabgabeverwaltungen. Insbesondere soll der Erlag von Wertpapieren aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung außer Betracht bleiben. Zu beachten ist auch der verwandte Begriff der Sicherstellung des § 91 (nunmehr § 99). Die Sicherheitsleistung nach § 83 (nunmehr § 91) ist die gesetzlich vorgeschriebene und die vom Steuerschuldner angebotene Sicherstellung, während bei § 91 (nunmehr § 99) die von der Behörde nach ihrem eigenen Ermessen verlangte Sicherstellung zu verstehen ist. Bestimmungen über Sicherheitsleistungen enthalten noch § 7 Kriegsofferabgabegesetz, § 11 Gemeindevergnügungssteuergesetz und § 20 Feldkircher Schwemmkanalisationsgesetz.

In Abs. 2 wird im Rahmen des § 83 (nunmehr § 91) ein Rechtsanspruch auf den Umtausch gegebener Sicherheiten eingeräumt.

Anmerkungen:

1. Mit dem Erlag bei der Abgabenbehörde wird an dem Gegenstand des Erlages ein Pfandrecht für den Anspruch begründet, in Ansehung dessen die Sicherheitsleistung gemäß Abs 1 erfolgt ist. Ein nach dieser Bestimmung begründetes Pfandrecht ist ein gesetzliches Pfandrecht. Es entsteht und besteht im Gegensatz zum exekutiven Pfandrecht ohne Begründungsakt (s § 449 ABGB).

2. Nach Abs 3 ist die Einräumung eines vertraglichen Pfandrechts möglich. Die Zulässigkeit liegt im Ermessen der Behörde.

3. Die Genehmigung, eine gegebene Sicherheitsleistung auszutauschen, hat mit Bescheid zu erfolgen. Gemäß Abs 4 besteht darauf ein Rechtsanspruch. Er setzt die Gleichwertigkeit der ursprünglichen Sicherheitsleistung voraus. (Vgl Ritz, BAO-Kommentar², 534).

4. Vgl § 47 Abs 2 AbgVG.

5. Vgl § 11 Gemeindevergnügungssteuergesetz und § 7 Kriegsofferabgabegesetz, welche die Beistellung einer Sicherheit vorsehen.

§ 92

Geltendmachung von Haftungen

(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Sachliche Haftungen, die nach Abgabenvorschriften an beweglichen Sachen bestehen, sind durch Erlassung eines die Beschlagnahme der haftenden Sachen aussprechenden Bescheides geltend zu machen.

(3) In Abgabenvorschriften vorgesehene sachliche Haftungen unbeweglicher Sachen sind nach den Bestimmungen der Exekutionsordnung geltend zu machen.

(4) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Vgl § 224 , § 225 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Bestimmung stellt klar, wie die in abgabenrechtlichen Vorschriften vorgesehenen persönlichen Haftungen geltend zu machen sind und binnen welcher Frist der persönlich Haftende die Abgabenleistung zu erbringen hat. Durch Erlassung des Haftungsbescheides wird der Haftende zum Gesamtschuldner mit dem Abgabepflichtigen.

Dem Haftenden steht gegen eine Heranziehung zur Haftung Berufung zu (§ 100)(nunmehr § 108), er kann aber auch gemäß § 102 (nunmehr § 110) den Abgabeananspruch selbst anfechten.

Die Sachhaftung kommt in ihrer Wirkung einem abgabenbehördlichen Pfandrecht gleich.

Die Verwertung der beschlagnahmten Sachen erfolgt gemäß § 87 Abgabenexekutionsordnung unter sinngemäßer Anwendung der §§ 37 bis 52 leg. cit. Die Sachhaftung unbeweglicher Sachen wird durch zwangsweise Pfandrechtsbegründung oder durch Pfandrechtsvormerkung oder durch Zwangsversteigerung der Liegenschaft geltend gemacht (§ 87 ff Exekutionsordnung).

EB zu Abs 4:

Blg 31/1983 23.LT:

Bei der Geltendmachung von persönlichen abgabenrechtlichen Haftungen handelt es sich um eine Einhebungsmaßnahme. Als solche unterliegt die

Geltendmachung der Haftung der Einhebungsverjährung gemäß § 96 (nunmehr § 104). Da es nun Fälle geben kann, in denen eine Haftung vor der Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend gemacht wird (z.B. wenn es sich beim Erstschuldner um eine aufgelöste juristische Person handelt), würde mangels Eintrittes einer Fälligkeit die bei Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen geltende Einhebungsverjährung von 5 Jahren nicht zu laufen beginnen. Mit der Einfügung des neuen Abs. 4 soll bestimmt werden, dass in den Fällen, in denen ein Abgabeananspruch erstmals im Haftungswege geltend gemacht wird, die Bemessungsverjährung zu berücksichtigen ist.

Judikatur:

VwGH 26.03.1993, 92/17/0141: Haftungsinanspruchnahme nach Erfüllung der Ausgleichsquote ist rechtswidrig.

Wird die Haftung für Abgabenschuldigkeiten erst nach Erfüllung der Ausgleichsquote durch den Abgabenprimärschuldner geltend gemacht, so erfolgt dies im Hinblick darauf, dass die Wirkung des Ausgleichs nach einem Teil der Lehrmeinungen (Heil, Insolvenzrecht, S 128; Wegan, Österreichisches Insolvenzrecht, S 275) darin besteht, der über die Quote hinausgehenden Forderung ihre Einklagbarkeit und erzwingbare Aufrechenbarkeit zu nehmen (die Forderung im die Quote übersteigenden Ausmaß zur Naturobligation zu machen), bzw nach einem anderen Teil der Lehre (Holzhammer, Österreichisches Insolvenzrecht, S 167) sogar in einem teilweisen Schulderrlass iSd § 1444 ABGB und dass die Haftungsinanspruchnahme, welche als Einhebungsmaßnahme der Abgabenbehörden begrifflich das Aushaften der einzuhebenden Abgabe voraussetzt, rechtswidrig ist. (Vgl auch VwGH 22.09.1999, 96/15/0049)

VwGH 30.03.2000, 97/16/0189: Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen.

Die Geltendmachung von persönlichen Haftungen einschließlich der inhaltlichen Gestaltung des Haftbescheides ist eine Ermessensentscheidung (Hinweis Stoll, BAO Kommentar Band 1, 109).

Anmerkungen:

1. Unter Haften iSd AbgVG (ebenso BAO) ist das Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden zu verstehen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus. Eine Haftungsinanspruchnahme setzt nicht voraus, dass die Abgabe dem Erstschuldner (Primärschuldner) gegenüber bereits mit Abgaben- oder Haftungsbescheid geltend gemacht wurde. Eine Inanspruchnahme vor bzw statt jener des Erstschuldners wird jedoch nur ausnahmsweise zulässig sein, etwa wenn der Erstschuldner eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendigte juristische Person ist (Ritz, BAO-Kommentar², 534). Eine gewisse Nachrangigkeit im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Erstschuldners ergibt sich insbesondere aus dem so genannten „Besicherungsgedanken“, wonach der Zweck der Haftungsnormen in der Hereinbringung der Abgabenschuld für den Fall besteht, dass die Erfüllung beim Erstschuldner entweder bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint (vgl Anmerkungen zu § 6 AbgVG sowie Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 190 f).

2. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme und deshalb nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 104 AbgVG)

zulässig (vgl außerdem die Sonderbestimmung in § 92 Abs 4 AbgVG, die sich auf die Bemessungsverjährungsfrist in § 83 AbgVG bezieht). Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird. Über die Erfordernisse des § 25 und § 27 AbgVG hinaus hat der Haftungsbescheid gemäß Abs 1 einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten. Ausserdem ist im Spruch des Haftungsbescheides der Zeitpunkt der Fälligkeit (Einmonatsfrist) anzuführen, da nach Abs 1 für den Haftungspflichtigen damit eine eigene Fälligkeit begründet wird.

3. Zum Umfang der Haftung s § 6 AbgVG. (S Ritz, BAO-Kommentar², 534).

4. Neben dem Recht gegen die Inanspruchnahme mittels Haftungsbescheid zu berufen, hat der Haftungspflichtige das Recht, innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid den Bescheid über den Abgabensanspruch mit Berufung zu bekämpfen (§ 110 AbgVG). Darüber hinaus zum Beitritt zur Berufung vgl § 116 AbgVG.

5. Zivilrechtliche Haftungen sind im Zivilrechtsweg gelten zu machen (zB § 1409 ABGB). Außerdem können Abgabensprüche auch durch – im AbgVG nicht ausdrücklich vorgesehene – vertragliche Maßnahmen, insbesondere durch Bestellung eines Pfandes oder durch Übernahme einer Bürgschaft (Bürgschaftsvertrag), gesichert werden (vgl Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 181 f).

6. Wer Abgaben anderer einzubehalten und abzuführen hat und hierfür haftet (zB § 2 Kriegsofferabgabegesetz, § 17 Tourismusgesetz), ist verpflichtet, - abweichend von Abs 1 zweiter Satz - zu den gesetzlich festgelegten Terminen die Abgaben zu entrichten, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedarf. Sofern sich später herausstellt, dass die vom Abfuhrpflichtigen abgeführten Abgaben zu gering waren, so ist dem Abfuhrpflichtigen gegenüber ein Haftungsbescheid zu erlassen, jedoch im Haftungsbescheid keine neue Fälligkeit zu setzen. Solche Haftungsbescheide beinhalten neben ihrem einhebungsrechtlichen auch ein abgabenfestsetzendes Element (so Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 184 f).

§ 93

Vollstreckbarkeit

Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, sind in dem von der Behörde festgesetzten Ausmaß vollstreckbar. Solange die Voraussetzungen für die Selbstbemessung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne behördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst bemessene und der Behörde bekannt gegebene Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstbemessung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Vgl 226 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Berufungen berühren gemäß § 105 den Eintritt der Vollstreckbarkeit nicht.

Blg 31/1983 23.LT:

Gemäß (...) (der bisherigen) Fassung sind Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, vollstreckbar. Bei Selbstbemessungsabgaben, die der Abgabepflichtige nicht ordnungsgemäß entrichtet und deren tatsächliche Höhe er auch der Abgabenbehörde nicht bekannt gegeben hat, soll die bisherige Regelung dahingehend ergänzt werden, dass nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtete Abgabenschuldigkeiten nur in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß oder, solange die Voraussetzungen für die Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen oder einen abgabenrechtlich Haftungspflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind (nunmehr § 82), in dem der Abgabenbehörde bekannt gegeben Ausmaß vollstreckbar sind.

Anmerkungen:

1. Grundsätzlich setzt die Vollstreckbarkeit von Abgaben deren bescheidmäßige Festsetzung voraus. Dies gilt nicht bei Selbstbemessungsabgaben (vgl § 82 AbgVG). Solche Abgaben sind in der der Behörde vom Eigenschuldner bzw Abfuhrpflichtigen bekannt gegebenen Höhe vollstreckbar, solange nicht die Voraussetzungen einer abgabenbehördlichen Festsetzung bzw Haftungsinanspruchnahme gegeben sind.

2. Vollstreckbar gewordene Abgabenschulden sind von der Behörde zwangsweise einzubringen (im gerichtlichen oder finanz- bzw verwaltungsbehördlichen Vollstreckungsverfahren). Zur verwaltungsbehördlichen Vollstreckung vgl § 13 Abs 9 AbgVG iVm der Abgabensexekutionsordnung, BGBl Nr 104/1949 idgF (vgl § 2 Abs 2 AbgEO). Für das gerichtliche Vollstreckungsverfahren gilt die Exekutionsordnung, RGBl Nr 79/1896. (Vgl auch *Mühlberger, Das System des kommunalen Abgabenrechts*, 57).

3. Die Entscheidung, ob die Vollstreckung im finanzbehördlichen oder gerichtlichen Vollstreckungsverfahren durchzuführen ist, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 3 Abs 2 AbgEO), soweit es um die Vollstreckung auf das bewegliche Vermögen geht. Für alle übrigen Vollstreckungsarten, etwa die gesamte Immobiliarexekution, die Exekution auf grundbücherlich sichergestellte Geldforderungen sowie die Exekution auf andere Vermögensrechte, ist nur die gerichtliche Exekution zulässig (s *Nunner-Krautgasser, Der Rückstandsausweis als Grundlage der gerichtlichen Exekution*, 835). Vgl ausführlich *Liebig, Abgabensexekutionsordnung – Kommentar*, Wien 2001, 33ff.

4. Keine Einbringungsmaßnahmen sind möglich, soweit die Vollstreckung gemäß § 97 AbgVG gehemmt ist.

5. Bei OHG, KG, OEG oder KEG kann nur in das Gesellschaftsvermögen gegriffen werden, in das Vermögen der Gesellschafter nur nach Erlassung eines Haftungsbescheides. Bei GesBR - im Unterschied zur BAO (vgl. § 5 AbgVG) – ebenfalls.

§ 94
Mahnung

(1) Vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten sind einzumahlen.

(2) Die Mahnung wird durch Zustellung eines Mahnschreibens vollzogen, in dem der Abgabepflichtige unter Hinweis auf die eingetretene Vollstreckbarkeit aufgefordert wird, die Abgabenschuld binnen zwei Wochen, von der Zustellung an gerechnet, zu bezahlen (Mahnklausel). Ein Nachweis der Zustellung des Mahnschreibens ist nicht erforderlich; bei Postversand wird die Zustellung des Mahnschreibens am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post vermutet.

(3) Bei Abgabenschuldigkeiten, die durch Postauftrag eingezogen werden sollen, gilt der Postauftrag als Mahnung.

(4) Eine Mahnung ist nicht erforderlich,

a) wenn dem Abgabepflichtigen spätestens eine Woche vor dem Eintritt der Fälligkeit eine Verständigung (Lastschriftanzeige) zugesendet wurde, die ihn über Art, Höhe und Zeitpunkt der nächsten Abgabefälligkeit unterrichtet;

b) wenn eine vom Abgabepflichtigen oder von dem zur Einbehaltung und Abfuhr Verpflichteten selbst zu bemessende Abgabe zum Fälligkeitstag nicht entrichtet wurde;

c) wenn der Zeitpunkt der Entrichtung einer Abgabe durch Gewährung einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben wurde;

d) wenn ein Ansuchen um Zahlungserleichterung abgewiesen wurde;

e) wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides gegeben sind (§ 97 Abs. 6);

f) bei Nebenansprüchen.

Vgl § 227 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Eine Mahnung ist insbesondere (Abs. 4 lit. b) nicht erforderlich, wenn der Abgabepflichtige eine selbst zu bemessende Abgabe zum Fälligkeitstag nicht entrichtet hat. Diesfalls kann somit ein Rückstandsausweis sofort ausgestellt werden. Nur obligatorische Mahnungen nach § 86 (nunmehr § 94), nicht auch bloße, nicht zwingend vorgeschriebene Erinnerungen lösen eine Mahngebühr. aus. Die Mahngebühr darf für die gleiche Abgabenschuld von jedem Abgabenschuldner nur einmal gefordert werden.

Hinsichtlich der Auf- und Abrundung der Mahngebühren gilt § 73 Abs. 6 (nunmehr § 81 Abs 6).

Lastschriftanzeigen (Abs. 4 lit. a) sind bisher bei den Landes- und Gemeindeabgabenverwaltungen nicht in Gebrauch. Die Weglassung des Abs. 4 lit. f des § 175 MAO (§ 227 Abs. 4 lit. f BAO) ergibt sich aus der Nichtaufnahme der dort zitierten Gesetzesstellen.

Judikatur:

VwGH 24.01.2000, 96/17/0339: Mahnung ist kein Bescheid.

Der Beschwerdeführer bekämpft vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht die zutreffende (vgl die hg Erkenntnisse vom 9. Juni 1989, zI 89/17/0006 und vom 16. Dezember 1983, Zlen 83/17/0099 – 0101, 0096, 0097, 0127) Ansicht, wonach eine Mahnung kein Bescheid ist und daher auch nicht mit den dafür vorgesehenen Rechtsmitteln bekämpft werden kann. Der Beschwerdeführer verweist nur darauf, dass auch eine Mahngebühr in der Höhe von S 25.- festgesetzt wurde und daher insoweit ein Bescheid vorliege. (...) Nach § 2 Abs 2 lit d leg cit ist die Mahngebühr (wie etwa auch der Säumniszuschlag) ein Nebenanspruch, der gemäß Abs 1 leg cit zu den im § 1 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes bezeichneten Abgabenbeiträgen hinzutritt. (...) Ungeachtet der Bezeichnung als Mahnung ist im Hinblick auf die Angaben auf der Rückseite der erwähnten „amtlichen Mitteilung“ im Beschwerdefall davon auszugehen, dass hinsichtlich der Vorschreibung der Mahngebühren ein Bescheid vorliegt.

Anmerkungen:

1. Freiwillige Mahnungen sind auch in den Fällen des Abs 4 zulässig. Dies ergibt sich insbesondere aus Abs 4, welcher ein Mahnung in bestimmten Fällen bloß für „nicht erforderlich“, aber offenkundig für zulässig hält, weiters auch aus § 97 Abs 1 zweiter Satz.

2. Wird ein Haftungspflichtiger gemäß § 92 AbgVG in Anspruch genommen, so ist nach Eintritt der Vollstreckbarkeit der Abgabe ihm gegenüber zwingend einzumahnen, sofern nicht rechtzeitig an ihn eine Lastschriftanzeige nach Abs 4 lit a ergeht. Dies gilt auch bei Selbstbemessungsabgaben. Die Buchungsmitteilung (Lastschriftanzeige) ist eine Verständigung über Art, Höhe und Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung der Abgaben. Buchungsmitteilungen sind keine Bescheide, sondern haben bloß Mitteilungsscharakter. (s Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 202 f).

3. Abs 4 lit b ist (nur) anzuwenden, wenn der zur Selbstbemessung Verpflichtete die selbst zu berechnende Abgabe zum Fälligkeitstag nicht entrichtet hat (vgl auch § 87 Abs 3 AbgVG); nicht aber wenn auf den Haftenden gegriffen werden soll und dieser nicht gleichzeitig primärer Abgabenträger ist.

4. Entgegen dem Wortlaut des Abs 4 lit e ist die sofortige Setzung von Vollstreckungsmaßnahmen ohne vorangegangene Mahnung erst nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides (§ 97 AbgVG) möglich (s Ritz, BAO-Kommentar², 541).

5. Wenn eine Pflicht zur Mahnung einer vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeit besteht, so besteht die Hemmung der Vollstreckung nach § 97 Abs 1 erster Satz AbgVG vom Eintritt der Vollstreckbarkeit bis zum ungenützten Ablauf der zweiwöchigen Mahnfrist. Wenn die Mahnung freiwillig

erfolgt ist, tritt die Hemmung erst mit Wirksamkeit der Mahnung ein und bleibt innerhalb der Mahnfrist aufrecht (§ 97 Abs 1 zweiter Satz).

6. In den Fällen des Abs 4 dürfen ohne vorherige Mahnung Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt werden.

§ 95²

Mahngebühr

(1) Im Falle einer Mahnung gemäß § 94 ist eine Mahngebühr von 0,5 v.H. des eingemahnten Abgabenbetrages, mindestens jedoch 1,81 Euro und höchstens 29 Euro, zu entrichten.

(2) Die Mahngebühr wird bei Zustellung des Mahnschreibens mit der Zustellung, bei Einziehung des Abgabenbetrages durch Postauftrag mit der Vorweisung des Postauftrages fällig.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Mindestbetrag der Mahngebühr wurde mit 3 S festgesetzt (§ 228 RAO I S), damit zumindest die auflaufenden Kosten gedeckt werden können.

Blg 31/1983 23.LT:

Die Unter- bzw. Obergrenze der Mahngebühr soll im notwendigen Ausmaß angehoben werden.

Blg 49/2001 27.LT

Die Höhe der Mindest- oder Höchstgebühren wird 1:1 umgerechnet (...).

Anmerkungen:

1. Mahngebühren sind Nebenansprüche iSd § 2 Abs 2 lit d AbgVG. Sie sind gemäß § 26 iVm § 81 Abs 1 AbgVG bescheidmäßig vorzuschreiben.

2. Nach dem klaren Wortlaut des Abs 1 besteht eine Verpflichtung der Behörde – kein Ermessen (vgl etwa § 58 AbgVG) – zur Vorschreibung von Mahngebühren im Falle der Mahnung. Dies gilt wohl nicht für freiwillige Mahnungen (vgl auch EB zu § 94).

3. Aus verfahrensökonomischen Gründen empfiehlt sich die generelle Abschaffung der im Verhältnis zum Arbeitsaufwand niedrigen Mahngebühren analog der BAO, zumal gemäß § 107 AbgVG Kleinbeträge unter 10 Euro ohnehin nicht zu vollstrecken sind.

² Fassung Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

§ 96

Rückstandsausweis

Als Grundlage für die Vollstreckung ist über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis auszufertigen. Dieser hat Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen, den Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgaben und nach Jahren, die Nebenansprüche und den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist (Vollstreckbarkeitsklausel). Der Rückstandsausweis ist Exekutionstitel für das verwaltungsbehördliche und gerichtliche Vollstreckungsverfahren.

Vgl § 229 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Bestimmung des § 12 Abgabeneinhebungsgesetz 1951 über den Rückstandsausweis, der als Exekutionstitel gemäß § 4 Abgabensexekutionsordnung bzw. gemäß § 1 Exekutionsordnung gilt, soll im Wesentlichen unverändert übernommen, werden. Der Rückstandsausweis ist kein Bescheid und daher nicht rechtsmittelfähig. Über Einwendungen gegen den Exekutionstitel (siehe § 15 Abgabensexekutionsordnung) ist jedoch mit rechtsmittelfähigem Bescheid, abzusprechen. Das Gericht hat den Rückstandsausweis nur auf seine formelle, nicht aber auf seine materielle Richtigkeit zu überprüfen.

Judikatur:

VwGH 29.09.1997, 96/17/0454: Inhalt des Rückstandsausweises. Korrektur von Rückstandsausweisen bei offenkundiger Unrichtigkeit möglich.

Rückstandsausweise bilden als Exekutionstitel die Grundlage der finanzbehördlichen und gerichtlichen Vollstreckung. Zudem sind sie öffentliche Urkunden über Bestand und Vollstreckbarkeit von Abgabenschulden, nicht aber rechtsmittelfähige Bescheide. Sie stellen bloß aus den Rechnungsbehelfen der Behörde gewonnene Aufstellungen über Zahlungsverbindlichkeiten dar. Wohl sind sie aber rechtserheblich und zufolge des § 4 AbgEO unabdingbare Voraussetzung im Vollstreckungsverfahren (Exekutionstitel). Der Rückstandsausweis muss die Person des Verpflichteten sowie die Art und den Umfang der geschuldeten Leistung eindeutig bezeichnen. Die Nennung der Person, die die Leistung zu erbringen hat und die Art der Leistung müssen mit den Leistungsgeboten übereinstimmen (Stoll, BAO-Kommentar, 2378). Im Rückstandsausweis vom 18. August 1994 wurden die Fremdenverkehrsbeiträge 1991 und 1992 getrennt aber den jeweiligen Säumniszuschlag beinhaltend angeführt. Mit dem amtswegig berichtigten Rückstandsausweis vom 9. Dezember 1994 - dieser nimmt ausdrücklich auf den Rückstandsausweis vom 18. August 1994 Bezug - wurden die Säumniszuschläge und die Abgaben jeweils gesondert angeführt, ohne dass dadurch eine Änderung in der Gesamtsumme eintrat. Gemäß § 15 Abs. 1 AbgEO sind im Exekutionstitel unterlaufene offenkundige Unrichtigkeiten von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners zu berichtigen. Erkennt die Behörde, die den Exekutionstitel ausgestellt hat (Titelbehörde),

von selbst, dass der Exekutionstitel an den im § 15 AbgEO angeführten Mängeln leidet (offenbare Unrichtigkeit, gesetzwidrig oder unrichtig erteilte Vollstreckbarkeitsklausel), so hat sie ihn von Amts wegen zu berichtigen, bzw. aufzuheben (formlos, ohne dass es eines förmlichen Bescheides bedarf). Ebenso hat die Behörde vorzugehen, wenn sie auf solche Mängel durch einen Antrag des Vollstreckungsschuldners hingewiesen wird und den Antrag für gerechtfertigt erachtet (Reeger-Stoll, Abgabensexekutionsordnung, 55). Der Rückstandsausweis vom 18. August 1994 gliedert die Abgaben zu Unrecht nicht vollständig auf. Wenn die belangte Behörde darin aber eine berichtigbare Unrichtigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 AbgEO erblickte, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. War doch für den Beschwerdeführer, dem die Abgabenbescheide zugestellt waren, ohne weiteres erkennbar, dass es sich bei den im Rückstandsausweis angeführten Abgaben um die Fremdenverkehrsbeiträge 1991 und 1992 samt den jeweiligen Säumniszuschlägen handelte, die jedoch nicht gesondert angeführt waren. Eine Berichtigung dieser offenbaren Unrichtigkeit war zulässig; es bedurfte in diesem Fall keiner Neuerlassung des Rückstandsausweises. (...)

Anmerkungen:

1. Rückstandsausweise sind keine Bescheide, sondern öffentliche Urkunden, ihre Vollstreckbarkeit hängt nicht von der vorherigen Zustellung ab. Eine Zustellung eines Rückstandsausweises an die Partei ist nicht vorgesehen. Sind Rückstandsausweise mit der Vollstreckbarkeitsbestätigung versehen, werden sie ohne vorangegangene Prüfung ihrer materiellen Richtigkeit Exekutionstitel iSd EO und der AbgEO. Der Betroffene kann aber den Rückstandsausweis nach Bewilligung der Exekution mit Einwendungen gegen den Anspruch bekämpfen. Über die Rechtmäßigkeit der Vollstreckbarkeitsbestätigung entscheidet die Behörde, die den Exekutionstitel ausgestellt hat.

2. Der Rückstandsausweis ist eine aus dem Abgabenkonto abgeleitete Aufstellung über die Zahlungsverbindlichkeiten. Für eine Abgabenschuldigkeit kann gegebenenfalls wiederholt ein Rückstandsausweis ausgestellt werden. Bei Selbstbemessungsabgaben kann ein Rückstandsausweis ohne Festsetzung der Abgabe durch die Abgabenbehörde auf Grund des vom Abgabepflichtigen der Abgabenbehörde bekannt gegebenen Betrages ausgestellt werden (Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 207 ff).

3. Die Ausstellung eines Rückstandsausweises ist nicht zulässig,

- wenn die Vollstreckung gemäß § 97 AbgVG gehemmt ist,
- wenn die Vollstreckung gemäß § 98 AbgVG ausgesetzt ist,
- wenn einer Vorstellung gemäß § 83 GG oder einer Beschwerde gemäß § 85 VfGG oder § 30 VwGG die aufschiebende Wirkung zuerkannt wurde, oder
- wenn § 107 AbgVG (Kleinbeträge) zum Tragen kommt.

4. Ein Rückstandsausweis muss die Person des Schuldners gleich lautend wie im Spruch des Leistungsgebotes (insbesondere des Abgabenbescheides) nennen; ebenso die Art der Leistung (s Ritz, BAO-Kommentar², 543).

5. Gegen natürliche, juristische Personen und Personenhandels-gesellschaften des Handelsrechts (OHG, KG) sowie gegen eingetragene Erwerbsgesellschaften (OEG, KEG) ist – im Unterschied zu GesBR – eine Exekutionsführung zulässig. Der Rückstandsausweis hat bei Personenhandels- und Erwerbsgesellschaften auf die Gesellschaft zu lauten. Bei GesBR hat der

Rückstandsausweis auf die haftenden Gesellschafter zu lauten (vgl. Anmerkungen zu §§ 4, 5, 6, 93 AbgVG).

§ 97

Hemmung der Vollstreckung

(1) Wenn eine vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeit gemäß § 94 eingemahnt werden muss, dürfen Vollstreckungsmaßnahmen erst nach ungenütztem Ablauf der Mahnfrist, bei Einziehung durch Postauftrag erst zwei Wochen nach Absendung des Postauftrages oder bei früherem Rücklangen des nicht eingelösten Postauftrages eingeleitet werden. Ferner dürfen, wenn die Behörde eine Abgabenschuldigkeit einmahnt, ohne dass dies erforderlich gewesen wäre, innerhalb der Mahnfrist Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

(2) Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 86 Abs. 1) spätestens eine Woche vor dem Fälligkeitstag eingebracht, so dürfen Vollstreckungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden. Wird das Ansuchen abgewiesen, so dürfen Vollstreckungsmaßnahmen frühestens zwei Wochen nach Zustellung des abweislichen Bescheides, keinesfalls jedoch vor dem Fälligkeitstag einsetzen.

(3) Der Abs. 2 gilt sinngemäß, wenn ein neuerliches Ansuchen um Zahlungserleichterung spätestens eine Woche vor Ablauf einer bewilligten Stundung oder eine Woche vor dem für die Entrichtung einer Rate vorgesehenen Zahlungstermin eingebracht wurde.

(4) Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterung nach dem in den Abs. 2 oder 3 bezeichneten Zeitpunkt eingebracht, so kann die Behörde dem Ansuchen aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen zur Einbringung zuerkennen.

(5) Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Vollstreckungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine gewährte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermines oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Vollstreckungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig.

(6) Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 5 Vollstreckungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, Umstände hervor, welche die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren vermögen, so dürfen Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Vollstreckung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid).

Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungerleichterungen außer Kraft.

Vgl § 230 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Vollstreckungsbescheid ist ein Bescheid im Sinne des § 26 Abs. 1 lit. b. Er hat auszusprechen, dass und welche „Gefährdungs- oder Erschwernismomente“ bezüglich bestimmter Abgabenschulden gegeben sind, die deren sofortige Vollstreckung rechtfertigen. Er ersetzt nicht den vollstreckbaren Rückstandsausweis, sondern dient lediglich zur Rechtfertigung, warum die Hemmungswirkungen (Abs. 1 bis 5) ab sofort außer Kraft gesetzt und Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet werden müssen. Gegen den Vollstreckungsbescheid ist gemäß § 100 (nunmehr § 108) das Rechtsmittel der Berufung gegeben. Wird der Berufung stattgegeben, so sind die inzwischen erworbenen Pfandrechte aufzulassen (§ 16 Z. 4 AbgEO.). Bezüglich des nicht übernommenen Abs. 6 des § 178 MAO (§ 230 BAO) gilt das zu § 86 des Entwurfes Gesagte.

Anmerkungen:

1. § 97 setzt voraus, dass Vollstreckbarkeit (§ 93 AbgVG) schon eingetreten ist.
2. § 97 hemmt sowohl die Einleitung als auch die Fortführung von Vollstreckungsmaßnahmen.
3. Eine aufschiebende Wirkung iSd Abs 4 gilt, wenn hierüber nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde, bis zur Ausstellung eines Rückstandsausweises, längstens jedoch bis zur Erledigung des maßgeblichen Anbringens (Ansuchens) als zuerkannt (so Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 215).
4. Der Vollstreckungsbescheid gemäß Abs 6 ist kein Exekutionstitel, weshalb jedenfalls ein Rückstandsausweis auszustellen ist. Mit diesen Vollstreckungsbescheiden sollen die gemäß Abs 1 bis 5 gewährten Vollstreckungshemmungen beseitigt werden.

§ 98

Aussetzung der Vollstreckung

(1) Die Vollstreckung fälliger Abgaben kann ausgesetzt werden, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Ausichtslosigkeit zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Das Gleiche gilt, wenn der für die Vollstreckung erforderliche Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zum Betrag steht, der zu vollstrecken ist.

(2) Wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Vollstreckung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist (§ 104) wegfallen, ist die ausgesetzte Vollstreckung wieder aufzunehmen.

Vgl § 231 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Aussetzung ist eine vorläufige und interne Maßnahme der Behörde, die in ihrem freien Ermessen liegt und über die auch kein Bescheid ergeht. Sie bewirkt kein Erlöschen des Abgabenanspruches. Allfällige bereits erworbene Pfandrechte werden hiedurch nicht berührt.

Der Text weicht von dem bisherigen des 14 Abs. 3 und 4 Abgabeneinhebungsgesetz ab. Der dort enthaltene Mangel, dass mit der Abschreibung der Abgabenschuld auch der Verlust bestehender Pfandrechte verbunden und die Wiederaufnahme der ausgesetzten Vollstreckung nicht einwandfrei geregelt war, wurde behoben. Besteht keine Aussicht auf spätere Einbringlichkeit, so kann der Abgabenanspruch als absolut uneinbringlich gemäß § 93 (nunmehr § 101) gelöscht werden; anderenfalls erlischt der Abgabenanspruch erst mit Ablauf der Verjährungsfrist (§ 96)(nunmehr § 104).

Anmerkungen:

1. § 98 dient der Verwaltungsvereinfachung. Die Aussetzung der Vollstreckung liegt im Ermessen der Behörde und ist von Amts wegen durchzuführen.
2. Über die Aussetzung ist nicht bescheidmäßig abzusprechen.
3. Sofern keine Aussicht der Einbringlichkeit besteht, vgl § 101 AbgVG.

§ 99

Sicherstellungsauftrag

(1) Die Behörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 93) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Vollstreckung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Behörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Vgl § 232 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist nur zwischen dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 3) und der Fälligkeit der Abgabenschuld (§ 76) (nunmehr § 84) zulässig. Die Merkmale des Sicherstellungsauftrages sind, abgesehen von den Erfordernissen eines Bescheides, im Abs. 2 dargestellt.

Judikatur:

VwGH 27.08.1998, 98/13/0062: Wesen und Voraussetzungen des Sicherstellungsauftrags.

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Von einer solchen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 20. Februar 1997, 95/15/0057, ÖStZB 1998, 149, vom 17. Dezember 1996, 95/14/0130, ÖStZB 1997, 431, vom 10. Juli 1996, 92/15/0115, ÖStZB 1997, 162, vom 24. April 1996, 93/15/0237, ÖStZB 1996, 630, vom 24. Jänner 1996, 95/13/0147, ÖStZB 1997, 26, und vom 25. Oktober 1995, 94/15/0169, ÖStZB 1996, 390, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Anmerkungen:

1. Der Sicherstellungsauftrag ist ein Exekutionstitel. Die Erlassung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

2. Der Sicherstellungsauftrag bildet bei noch nicht vollstreckbaren Abgaben die Grundlage für die Exekution zur Sicherstellung, durch die der Pfandrang für die nachfolgende, auf Grund des Rückstandsausweises (§ 96 AbgVG) zu führende Exekution zur Einbringung gesichert werden soll. Der Sicherstellungsauftrag ist ein Bescheid, nicht bloß eine öffentliche Urkunde. Der Eintritt der Vollstreckbarkeit der den Gegenstand des Sicherstellungsauftrags bildenden Abgabe innerhalb der (verlängerten) Berufungsfrist ist ohne Bedeutung. Im Rechtsmittelverfahren ist der Sicherstellungsauftrag allein darauf zu prüfen, ob die im Zeitpunkt seiner (erstinstanzlichen) Erlassung hiefür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (so *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 226).

3. Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung liegt zB vor: bei drohendem Konkurs-, Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung Dritter, bei Auswanderungsabsicht (vgl weitere Beispiele bei *Ritz*, BAO-Kommentar², 551).

4. Aus der Natur als „Sofortmaßnahme“ ergibt sich, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein ordentliches Ermittlungsverfahren) für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist. Der Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid (s *Ritz*, BAO-Kommentar², 551 f).

§ 100

Wirkung des Sicherstellungsauftrages

(1) Der Sicherstellungsauftrag ist Grundlage für das abgabenbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren.

(2) Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages hat das Gericht auf Antrag der Behörde ohne Bescheinigung der Gefahr und ohne Sicherheitsleistung die Exekution zur Sicherstellung des Abgabebetrages bis zu dessen Vollstreckbarkeit zu bewilligen. Der Sicherstellungsauftrag kann zusammen mit der Verständigung von der gerichtlichen Exekutionsbewilligung zugestellt werden.

Vgl § 233 BAO.

§ 101¹⁾

Löschung fälliger Abgabenschuldigkeiten

(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten zur Vollstreckung erfolglos versucht worden oder Vollstreckungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

(2) Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabeananspruch.

(3) Wird die Abschreibung einer Abgabe abgeändert oder aufgehoben (§ 124a), so lebt der Abgabeananspruch wieder auf. Für die Zahlung ist eine Frist von zwei Wochen zu setzen.

Vgl § 235 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Voraussetzung für die von Amts wegen zu verfügende Löschung ist die absolute Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld; ausreichende persönliche oder sachliche Haftungen stehen daher einer Löschung entgegen, ebenso wie nur vorübergehende Uneinbringlichkeit (§ 90) (nunmehr § 98). (...)

EB zu Abs 3:

Blg 16/1991 25. LT:

Die (bislang) fehlende Möglichkeit, die amtswegige Löschung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu widerrufen, führt insbesondere dann zu Missständen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert, haben. Sowohl in der Bundesabgabenordnung als auch in den Abgabenverfahrensgesetzen der anderen Länder ist bereits ein derartiger Widerruf vorgesehen.

Anmerkungen:

1. In der Beratung des LT (3. Sitzung des 25. LT) wurde Abs 3 gegenüber der RV textlich umformuliert und an Stelle des Begriffes „widerrufen“ die Begriffe „abändern“ bzw „aufheben“ gesetzt. Deshalb ist die Erlassung eines Löschungsbescheides unter (jederzeitigem) Widerrufsvorbehalt wohl unzulässig (vgl § 124a AbgVG; vgl auch die Anmerkungen zu § 102 AbgVG).

2. Unter dem Begriff „Abschreibung“ in Abs 2 und 3 ist die Löschung von Abgaben zu verstehen. Sie erfolgt mittels Bescheid, von Amts wegen und liegt im Ermessen der Behörde.

3. Bei Gesamtschuldverhältnissen ist vor Verfügung der Abschreibung zu prüfen, ob die jeweiligen Voraussetzungen bei allen Gesamtschuldnern vorliegen,

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 27/1991

unabhängig davon, ob sie bereits mit Abgabenbescheid herangezogen wurden. Die Löschung hätte nämlich das Erlöschen des Abgabenanspruches zur Folge und käme allen Mitschuldnern zu Gute. Einzelne Gesamtschuldner können gemäß § 103 AbgVG aus der Gesamtschuld entlassen werden (vgl. *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 234; vgl. auch VwGH 26.01.1999, 98/14/0154).

4. Sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 127 AbgVG als auch die Aufhebung gemäß § 124a AbgVG sind bei Lösungsbescheiden möglich.

§ 102

Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten

(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

(2) Der Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb der Frist des § 104 zulässig.

(3) Die Bestimmung des § 101 Abs. 2 gilt auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.

Vgl § 236 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Abgabenschuldner hat keinen Anspruch auf Nachsicht seiner Abgabenschuld. Sein Ansuchen muss jedoch darauf geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Nachsicht gegeben sind. Kommt die Behörde nach dem Ergebnis dieser Ermittlungen zu der Ansicht, dass die Einhebung der Abgabe eine unbillige Härte bedeuten würde, so hat sie nach freiem Ermessen (§ 8) zu entscheiden, ob und inwieweit eine Nachsicht zu gewähren ist.

Da eine Nachsicht das Erlöschen des Abgabenanspruches als solchen zur Folge hat, kommt sie zwangsläufig auch allen Mitschuldnern zugute. Eine Nachsicht darf daher nur dann erteilt werden, wenn die Billigkeitsgründe hinsichtlich aller Mitschuldner (Haftenden) gegeben sind. Erfüllt nur einer der Mitschuldner diese Voraussetzungen, kann diesem gegenüber gemäß § 95 (nunmehr § 103) vorgegangen werden.

Judikatur:

VwGH 21.05.1992, 88/17/0218: Wesen und Voraussetzungen der Nachsicht.

Gemäß § 102 Abs. 1 AbgVG können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach ständiger Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auch zum inhaltsgleichen § 236 Abs. 1 BAO, setzt der Tatbestand der "Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles" das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen oder des Steuergegenstandes gelegenen Sachverhaltselementes voraus, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt. Dies wird insbesondere immer dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren können, stellen eine Unbilligkeit dagegen nicht dar. Jedenfalls muss es zu einer ANORMALEN Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem ATYPISCHEN Vermögenseingriff kommen. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann gegeben sein, wenn bei Anwendung des Gesetzes im Einzelfall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Die zitierte Bestimmung soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, zu mildern. Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, rechtfertigen eine Nachsicht nicht (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 4. Oktober 1985, Zl. 82/17/0021, vom 23. September 1988, Zl. 85/17/0121, vom 2. Dezember 1988, Zl. 87/17/0265, vom 24. November 1989, Zl. 87/17/0146, und vom 18. Jänner 1990, Zl. 89/16/0102, sowie die jeweils dort angeführte weitere Rechtsprechung).

VwGH 22.09.2000, 95/15/0090: Persönliche Unbilligkeit. Mitwirkungspflicht des Nachsichtswerbers.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, liegt persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0243, m.w.N.). Eine Unbilligkeit ist dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht an der Existenzgefährdung nichts ändert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 95/15/0053). (...) Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, iS der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (Hinweis E 26.11.1971, 1160/70; E 28.9.1983, 83/13/0040; E 13.10.1983, 82/15/0124).

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zu § 101 AbgVG erfolgt die Nachsicht nur auf (begründeten) Antrag (Behauptungs- und Konkretisierungslast des Antragstellers). Die Behörde hat über einen solchen Antrag gemäß § 26 AbgVG bescheidmäßig abzusprechen. Er unterliegt der Entscheidungspflicht gemäß § 129 AbgVG.

2. Die Nachsicht liegt, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der Unbilligkeit der Einhebung vorliegen, im (gebundenen) Ermessen (§ 8 AbgVG) der Behörde.

3. Maßgeblich sind nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben, sondern die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen (s. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 240).

4. Bei Gesamtschuldverhältnissen müssen die Voraussetzungen für die Nachsicht bei allen Gesamtschuldnern vorliegen (Vgl. die EB sowie Ritz, BAO-Kommentar², 559).

5. Eine Aufhebung der Nachsicht gemäß § 124a AbgVG ist auch ohne ausdrückliche Ermächtigung wie in § 101 Abs 3 AbgVG oder § 236 Abs 3 BAO möglich.

6. Ritz, BAO-Kommentar², 562, weist darauf hin, dass Nachsichtsbescheide idR unter dem Vorbehalt des „jederzeitigen Widerrufs“ erlassen werden. Ist ein solcher Widerrufsvorbehalt Spruchbestandteil, ist für die Frage der Rechtmäßigkeit des Widerrufsbescheides bedeutungslos, ob der Widerrufsvorbehalt gesetzlich gedeckt ist oder nicht. Allerdings darf ein Bescheid nur aus sachlichen Gründen (zB maßgebliche Besserung der Wirtschaftslage) widerrufen werden.

§ 103

Entlassung aus der Gesamtschuld

Auf Antrag eines Gesamtschuldners kann dieser aus der Gesamtschuld ganz oder zum Teil entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei diesem nach der Lage des Falles unbillig wäre. Durch diese Verfügung wird der Abgabeananspruch gegen die übrigen Gesamtschuldner nicht berührt.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Um unbilligen Härten, die sich allenfalls auf Grund eines Gesamtschuldverhältnisses ergeben könnten, zu begegnen, soll hier die Möglichkeit geschaffen werden, einen Schuldner aus dem Gesamtschuldverhältnis zu entlassen, also eine nur diesem gegenüber wirkende Schuldbefreiung auszusprechen, ohne dass hiedurch der Abgabeananspruch als solcher gegenüber den anderen Gesamtschuldnern erlischt. Antragsteller kann nicht nur ein Gesamtschuldner im Sinne des § 5, sondern auch ein persönlich Haftender sein, der erst durch Geltendmachung der Haftung zum

Gesamtschuldner wurde (§ 6). Durch die bescheidmäßig auszusprechende Entlassung aus der Gesamtschuld erlangt der Antragsteller einen Rechtsanspruch darauf, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden. Im Gegensatz zu § 94 (nunmehr § 102) sind Maßnahmen gemäß § 95 (nunmehr § 103) hinsichtlich bereits entrichteter Abgaben nicht vorgesehen und daher unzulässig. Die Rechtswohltat der Entlassung eines Gesamtschuldners aus dem Gesamtschuldverhältnis aus Billigkeitsgründen stellt neues Recht dar. Der Widerruf der Entlassung aus der Gesamtschuld im Sinne des § 217 MAO (§ 294 BAO) ist in diesem Entwurf nicht vorgesehen. Daher war § 184 Abs. 2 MAO (§ 237 Abs. 2 BAO) nicht zu übernehmen. (Vgl aber nunmehr § 124a AbgVG)

Anmerkungen:

1. Durch die (bescheidmäßige) Entlassung aus der Gesamtschuld treten nur Wirkungen für einen von mehreren Gesamtschuldner (den Bescheidadressaten) ein, nicht für alle.
2. Die Entlassung liegt im Ermessen (§ 8 AbgVG) der Behörde.
3. Eine Aufhebung der Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 124a AbgVG ist möglich.
4. Vgl § 5 AbgVG.

§ 104

Einhebungsverjährung

(1) Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zu vollstrecken, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß § 82 unterbrochen. Nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

(3) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Einhebung oder Vollstreckung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(4) Fällige Abgaben dürfen nach Ablauf des zehnten auf den Zeitpunkt der Fälligkeit folgenden Kalenderjahres nicht mehr eingehoben oder vollstreckt werden.

(5) Wenn fällige Abgaben durch Handpfand gesichert sind, findet § 1483 ABGB sinngemäß Anwendung. Sind sie durch bücherliche Eintragung gesichert, so kann innerhalb von 30 Jahren nach erfolgter Eintragung gegen

die Geltendmachung der durch das Pfandrecht gesicherten Forderung die seither eingetretene Verjährung der Abgabe nicht eingewendet werden.

Vgl § 238 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Einhebungsverjährung des § 15 Abgabeneinhebungsgesetz soll von 6 auf 5 Jahre herabgesetzt werden. Das Land Steiermark verkürzte die Einhebungsverjährung auf die gleiche Dauer der Bemessungsverjährung von 3 Jahren. Die absolute Verjährung soll nach § 75 Abs. 7 (nunmehr § 83 Abs 9) wie in Salzburg 10 Jahre betragen. (Vgl Anmerkungen dazu unten)

EB zu Abs 1:

Blg 31/1983 23.LT:

Bei hinterzogenen Selbstbemessungsabgaben könnte der Fall eintreten, dass die Einhebungsverjährung früher eintritt als die Bemessungsverjährung. Durch die vorgesehene Ergänzung des Abs. 1 (letzter Halbsatz) soll nunmehr erreicht werden, dass das Recht, fällige Abgaben einzuheben und zwangsweise einzubringen, keinesfalls früher verjähren kann als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die erstmalige Geltendmachung von bereits fälligen Abgaben (insbesondere Selbstbemessungsabgaben) ist somit - auch als Einhebungsmaßnahme - prinzipiell so lange zulässig, als die der Bemessungsverjährung entsprechende Frist nicht abgelaufen ist. Bei hinterzogenen Abgaben, deren Fälligkeit kraft Gesetzes entstanden ist, kann sohin die Einhebung bis zum Ablauf einer Frist von 10 Jahren erfolgen, auch wenn die erstmalige Festsetzung nach Ablauf von 5 Jahren erfolgt.

Judikatur:

VwGH 18.10.1995, 91/13/0037: Unterbrechungshandlungen wirken anspruchsbezogen.

Der VwGH hält den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht und bekennt sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. "Jede" zur Durchsetzung "des Anspruches" unternommene, nach außen "erkennbare" Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung "betroffene" Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden (Abgehen von E 17.12.1963, 1446/62, VwSlg 2994 F/1963, RS 1; E 1.7.1964, 1861/63, VwSlg 3117 F/1964, RS 2; E 28.9.1965, 18/65, RS 3;

E 28.3.1990, 89/13/0189, RS 1; E 29.6.1992, 91/15/0154, RS 2; E 19.1.1994, 93/16/0161, RS 1). (Vgl auch VwGH 28.10.1998, 97/14/0160.)

Anmerkungen:

1. Mit Eintritt der Einhebungsverjährung erlischt die Zahlungsverpflichtung; die Behörde darf den Abgabebetrag nicht mehr entgegennehmen. Vgl demgegenüber § 83 AbgVG.

2. Die Inanspruchnahme des Haftenden (§ 92 AbgVG) stellt einen Einhebungsschritt dar und unterliegt daher der Einhebungsverjährung. Auf den Haftenden darf nicht mehr gegriffen werden, wenn das Einhebungsrecht gegenüber dem Hauptschuldner verjährt ist. Der Beginn der Einhebungsverjährungsfrist ist anspruchs-, nicht personenbezogen, weshalb auch Unterbrechungshandlungen iSd Abs 2 anspruch- und nicht personenbezogen wirken (vgl *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 256, 258; die Rsp des VwGH ist nicht einheitlich vgl VwGH 25.06.1996, 92/17/0103, bzw VwGH 30.03.1998, 97/16/0501).

3. Eine Hemmung der Einhebungsverjährungsfrist analog zu § 238 Abs 3 lit b BAO („solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist“) ist im AbgVG nicht vorgesehen, da eine Aussetzung der Einhebung iSd § 212a BAO im AbgVG nicht möglich ist. An Stelle einer dem § 212a BAO nachgebildeten Regelung entschied sich das AbgVG bekanntlich für die Bestimmung des § 86a AbgVG.

4. Wird eine Abgabe trotz eingetretener Verjährung zu Unrecht (somit nicht in den Fällen des Abs 5) eingebracht, so kann die Partei gemäß § 106 AbgVG die Rückzahlung beantragen. Nach Eintritt der Einhebungsverjährung ist die Abgabenschuldigkeit gemäß § 101 AbgVG zu löschen.

5. Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung seitens der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts als auch der Gemeindefaufsichtsbehörde (§ 83 Abs 3 GG) hat nach hA keine Hemmung der Einhebungsverjährung zur Folge. Die von *Ritz*, BAO-Kommentar², 614, vorgeschlagene analoge Anwendung des § 238 Abs 3 lit b BAO („Die Verjährung ist gehemmt, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.“) kommt nach dem AbgVG nicht in Betracht, da § 104 AbgVG eine solche Bestimmung nicht enthält.

6. Im Unterschied zur BAO enthält das AbgVG eine absolute Einhebungsverjährungsfrist von 10 Jahren (Abs 4). Will man dem Landesgesetzgeber kein Versehen unterstellen, so muss aufgrund der Bestimmung des Abs 1 letzter Halbsatz („keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe“) und der Ausdehnung der Bemessungsverjährungsfrist auf höchstens 15 Jahre mit LGBI Nr 87/1993 davon ausgegangen werden, dass § 104 Abs 4 eine maßgebliche Einschränkung erfahren hat und eine Einhebung uU auch bis zu 15 Jahren seit Entstehung des Abgabenspruches zulässig ist.

105

Rückzahlung von Guthaben

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§ 88 Abs. 2) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit

Wirkung für ihn nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(2) Die Behörde kann den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Vgl § 239 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 97 und 98 (nunmehr §§ 105 und 106):

Wegen der Nichtaufnahme des § 240 BAO in die MAO und in diesen Entwurf ist eine Lücke insoweit entstanden, als nur „zwangsweise eingebrachte“, d.h. vollstreckte und nicht sonstwie zu Unrecht entrichtete Abgabebeträge zurückgefordert werden können. Es wurde daher § 98 Abs. 1 (nunmehr § 106 Abs 1) des Entwurfes abweichend von § 187 Abs. 1 MAO (§ 241 Abs. 1 BAO) abgefasst, sodass der § 98 (nunmehr § 106) für jegliche zu Unrecht „entrichtete“ Abgaben gelten soll. Unter Guthaben ist jener Betrag zu verstehen, der nach Durchführung der gemäß § 80 (nunmehr § 88) zwingend vorgesehenen Aufrechnungen verbleibt.

Zur Stellung eines Rückzahlungsantrages ist nur der Abgabepflichtige selbst legitimiert, also nur der, welcher die Abgabe zu zahlen hatte oder in dessen Name die Zahlung geleistet wurde, denn die Behörde hat Einzahlungen auf ein bestimmtes Konto stets als Zahlungen des Abgabenschuldners anzusehen, gleichgültig von wem die Zahlung tatsächlich geleistet wurde.

Der Anspruch auf Rückzahlung erlischt mangels besonderer abgaberechtlicher Regelung gemäß § 1478 ABGB. nach 30 Jahren. Die Aufrechnung gemäß § 97 Abs. 2 (nunmehr § 105 Abs 2) steht im freien Ermessen der Behörde. Gemäß § 98 Abs. 1 (nunmehr § 106 Abs 1) zu Unrecht entrichtete Abgaben sind z.B. solche, die bereits entrichtet, nachgesehen oder gestundet waren. Die Abgabe ist auch zu Unrecht entrichtet, wenn eine Vollstreckung gegen jemanden geführt wurde, gegen den sie mangels Leistungsgebot nicht hätte geführt werden dürfen. Dagegen ist ein Antrag nach § 98 (nunmehr § 106) nicht gerechtfertigt wenn die Festsetzung der eingebrachten Abgabe zu Unrecht erfolgte, weil unrechtmäßige Festsetzungen nur im Rechtsmittelverfahren gegen den Abgaben(Haftungs-)bescheid bekämpft werden können.

Der zu Unrecht entrichtete oder eingebrachte Betrag ist jedenfalls zurückzuzahlen. Eine Verrechnung desselben mit etwa anderweitig bestehenden Abgabenschulden des Zahlers oder des tatsächlichen Abgabenschuldners, demnach eine Verrechnung im Sinne des § 80 (nunmehr § 88), ist hier nicht vorgesehen. § 98 Abs. 2 (nunmehr § 106 Abs 2) kann nur zur Bedeutung gelangen, wenn die Kraftfahrzeugsteuer in Wertzeichen zu entrichten ist und die

Verwaltung dieser Abgabe im Zusammenhang mit der im FAG. 1967 vorgesehenen Umwandlung dieser gemeinschaftlichen Bundesabgabe in eine ausschließliche Landesabgabe auf die Landesabgabenbehörden übergeht.

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die vorgesehene Neufassung soll ausdrücklich geregelt werden, an wen mit Wirkung für einen Abgabepflichtigen, der im Sinne des bürgerlichen Rechtes nicht rechtsfähig ist, Rückzahlungen von Guthaben erfolgen können. Der Abs. 2 wurde lediglich sprachlich verbessert.

Judikatur:

VfGH 09.03.2000, B 723/98: Rückerstattungsantrag umfasst Festsetzungsantrag

Im Falle eines Antrages auf Rückerstattung einer im Wege der Selbstbemessung entrichteten Abgabe ist dieser implizit als Antrag auf behördliche Festsetzung der Abgabe zu werten. Dies verpflichtet die Behörde somit auch dazu, die Richtigkeit der Selbstbemessung zu prüfen (vgl hiezu VfSlg 8726/1980, VfGH 30.01.1980, G 107/78, G 49/79, 12.734/1991, 13.06.1991, G 323-326/90). Vgl auch VwGH 05.04.1991, 87/17/0136.

VwGH 24.06.1988, 85/17/0050:

Ein Antrag auf Rückerstattung von geleisteten Aufenthaltsabgaben ist als Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung derselben (...) zu werten. (...). Liegt bereits ein Bescheid über die Festsetzung vor, ist im Falle eines Rückzahlungsantrages darüber zu erkennen, ob auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen ein rückzahlbares Guthaben besteht. Im Falle der Verneinung ist der Antrag abzuweisen und nicht zurückzuweisen. (Vgl auch VwGH 26.01.1995, 94/16/0150).

VwGH 26.05.1997, 96/17/0335: Rückzahlungsantrag – Guthaben – Abrechnungsbescheid.

Einem Rückzahlungsantrag gemäß § 186 NÖ AO 1977 kann ohne ein rückzahlbares Guthaben auf dem Konto des Abgabepflichtigen kein Erfolg beschieden sein (vgl. das zu § 239 Abs. 1 BAO ergangene hg. Erkenntnis vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0203). Guthaben im Sinne dieser Bestimmung ist das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto. Ein Streit über die Richtigkeit dieser Gebarung ist nur im Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides (§ 164 NÖ AO 1977) auszutragen (vgl. die zu § 216 BAO ergangenen hg. Erkenntnisse vom 8. Oktober 1985, Zl. 85/14/0086, und vom 21. Oktober 1993, Zl. 91/15/0077). Das Verfahren über einen Antrag auf Abrechnungsbescheid hat sich damit zu befassen, ob die Anlastungen der Abgabensfestsetzung und die entsprechenden Gutschriften in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. April 1988, Zl. 85/17/0062, ergangen zur vergleichbaren Bestimmung des § 163 WAO). Das Vorliegen eines rückzahlbaren Guthabens auf dem Steuerkonto der (Rechtsvorgängerin der) Beschwerdeführerin wird im Rückzahlungsantrag nicht einmal behauptet. Wenn die Beschwerdeführerin aber die Meinung vertritt, die Aufhebung des Abgabensfestsetzungsbescheides der belangten Behörde durch die Vorstellungsbescheide vom 3. Oktober 1994 - bzw. nunmehr vom 19. September 1996 - hätte zu einer entsprechenden Gutschrift oder zu einer Ausbuchung der entsprechenden Anlastung der Abgabensfestsetzung zu führen gehabt, so hätte sie dies mit einem Antrag auf Abrechnungsbescheid gemäß § 164 NÖ AO 1977 geltend zu machen gehabt.

VwGH 22.03.2000, 99/13/0098: Verweigert die Abgabenbehörde die Einrichtung eines Abgabekontos, ist die Abweisung der Rückzahlung rechtswidrig.

Die belangte Behörde hat die Ablehnung des Rückzahlungsantrages des Bf nicht damit begründet, dass der vom Bf vorangemeldete Überschuss nicht zu einer Gutschrift zu führen hatte, welche Frage tatsächlich in einem Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären gewesen wäre, sondern damit, dass der Entstehung eines rückzahlbaren Guthabens zu Gunsten des Abgabepflichtigen schlicht der Umstand entgegenstehe, dass für den Abgabepflichtigen kein Abgabekonto geführt werde. (...) Die Berufung auf das Fehlen eines Guthabens mangels Bestehen eines Abgabekontos kann den angefochtenen Bescheid nicht tragen, weil die Abweisung des Rückzahlungsantrages des Bf nur auf einer rechnungsmäßig nachprüfbaren Grundlage hätte ausgesprochen werden dürfen.

Anmerkungen:

1. Der Anspruch auf Rückzahlung von Guthaben gemäß § 105 AbgVG setzt voraus, dass ein solches Guthaben im Sinne des § 88 Abs 2 AbgVG überhaupt entstanden ist. Dh dass auf dem Abgabekonto ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen bestehen muss. Maßgebend sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 89 AbgVG) zu klären (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 571).

2. Eine bescheidmäßige Erledigung eines Rückzahlungsantrages ist nur dann erforderlich, wenn ihm nicht oder nicht zur Gänze entsprochen wird. Besteht zum Zeitpunkt der Einreichung eines Rückzahlungsantrages auf dem Abgabekonto kein Guthaben, so ist der Antrag abzuweisen, es sei denn, dass mit der Entstehung eines Guthabens kurzfristig zu rechnen ist; diesfalls ist mit der Erledigung des Antrages bis zur Entstehung des Guthabens zuzuwarten (Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 267, 269).

3. Für Rückzahlungen gilt mangels eigenständiger abgabenrechtlicher Regelungen die bürgerlichrechtliche Verjährungsfrist von 30 Jahren gemäß § 1478 ABGB (vgl Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 257, 267).

4. Zur Unterscheidung des verfahrensrechtlichen Begriffes „Rückzahlung“ vom materiellrechtlichen Begriff der „Erstattung“ bzw „Rückerstattung“ s § 2 BAO. Eine Erstattung liegt vor, wenn einem Abgabepflichtigen eine zu Recht entrichtete Abgabe auf Grund eines von ihm verwirklichten (Erstattungs-) Abgabentatbestandes ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist. Die Erstattung ist eine materiellrechtliche Figur, während die Rückzahlung im Sinne der BAO und des AbgVG (§ 105 ff) eine verfahrensrechtliche verrechnungstechnische Einrichtung ist, die materiell-rechtliche Ansprüche, die zu Gutschriften bzw Guthaben führen, zur Voraussetzung haben (so Stoll, BAO-Kommentar, 28).

§ 106

Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Beträge

(1) Wurde eine Abgabe zu Unrecht entrichtet oder eingebracht, so ist der zu Unrecht entrichtete Betrag auf Antrag zurückzuzahlen.

(2) Wurden Wertzeichen in der Absicht verwendet, eine Abgabe zu entrichten, so ist der entrichtete Betrag, soweit eine Abgabenschuld nicht besteht, von der zur Verwaltung der Abgabe zuständigen Behörde auf Antrag zurückzuzahlen.

(3) Anträge nach Abs. 1 und 2 können bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem der Betrag zu Unrecht entrichtet wurde.

Vgl § 240 Abs 3 und § 241 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 105.

Judikatur:

VwGH 22.06.1990, 88/17/0242: § 106 kann nicht Festsetzungsverfahren neu aufrollen. Rückerstattungsantrag bei Selbstbemessungsabgaben inkludiert Festsetzungsantrag.

Es sollte nämlich nach der Absicht des Landesgesetzgebers durch (...) (§ 185 Oö LAO) keineswegs ein die Bindungswirkung von Abgabenfestsetzungen ganz allgemein durchbrechender Rechtsbehelf zwecks nochmaliger Aufrollung der Frage der Gesetzmäßigkeit der Abgabenfestsetzung als solcher geschaffen werden. (...) Es gilt daher für alle Rückforderungstatbestände des § 185 Oö LAO, dass die Unrechtmäßigkeit von Abgabenfestsetzungen auf dem hierfür vorgesehenen Weg bekämpft werden muss. (...) § 185 Abs. 1 Oö LAO (entspricht § 106 AbgVG) betrifft nicht unrichtig bemessene Abgaben, sondern bloß zu Unrecht entrichtete Abgabebeträge. (...) Den Selbstbemessungsabgaben der beschwerdeführenden Partei (kommt) bis zur bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung kraft Gesetzes die Wirkung der Abgabenfestsetzung zu (...), die bis dahin eine Rückforderung gemäß § 185 Oö LAO (entspricht § 106 AbgVG) ausschließt. Ist der Antrag auf Rückerstattung einer durch Selbstbemessung entrichteten Abgabe (...) ausschließlich mit der Unrichtigkeit der Selbstbemessung begründet, so ist sein Inhalt dahingehend zu deuten, die Behörde möge zuerst über die Abgabenfestsetzung und sodann erst über das Rückerstattungsbegehren abprechen. In einem solchen Fall setzt die Erledigung des Rückerstattungsbegehrens voraus, dass die Behörde – zunächst – die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1980. Slg. Nr. 8726, und das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1988, Zl. 85/17/0050).

VwGH 31.03.1999, 98/16/0297: Rückzahlungsantrag eignet sich nicht dazu, rechtskräftige Festsetzungsbescheide (wegen gemeinschaftsrechtlicher Bedenken) neu aufzurollen.

Nach dem schon von der belangten Behörde zitierten, zu § 185 Abs. 1 OÖ LAO ergangenen hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1990, Zl. 88/17/0242, ist auch betreffend den Rückforderungstatbestand einer "zu Unrecht entrichteten Abgabe" der in Lehre und Judikatur geprägte Rechtssatz anzuwenden, dass ein Rückzahlungsantrag nicht gerechtfertigt ist, wenn eine Abgabe zu Unrecht festgesetzt wurde. Unrechtmäßig festgesetzte Abgaben müssen vielmehr im Wege der Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Abgabenbescheid bekämpft werden (...). Das hat auch für den hier in Rede stehenden Rückzahlungstatbestand des § 188 Abs. 1 TLAO (entspricht § 106 AbgVG) zu gelten, dessen Anwendung der Beschwerdeführer anstrebt. Der Beschwerdeführer hat den Abgabefestsetzungsbescheid vom 18. November 1996 aber unbekämpft gelassen! In diesem Zusammenhang stellt sich allerdings die Frage, ob ein in Zukunft über die mit hg. Beschluss vom 18. Dezember 1997, Zlen. 97/16/0221, 97/16/0021, dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zur Vorabentscheidung gemäß Art. 177 EGV vorgelegten Fragen ergehendes Urteil auf den Fall des Beschwerdeführers anzuwenden wäre, wenn der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften das österreichische Getränkesteuersystem (in welchem Umfang auch immer) für gemeinschaftsrechtswidrig erachten sollte. (...) Der somit auch vom EuGH angesprochene Grundsatz der Rechtssicherheit schließt es aus, dass eine Verfahrenspartei in Fällen, in denen sie nicht gehindert war, ihre Verteidigungsrechte in einem ordnungsgemäß abgeführten Verfahren zu wahren, eine allfällige (materielle) Unrichtigkeit der Abgabefestsetzung nach Belieben neu aufrollen kann. Wie der BFH mit Urteil vom 21. März 1996, XI R 36/95, BFHE 179/563, BStBl. II 1996/399, UR 1996, 392 (in Bestätigung einer Entscheidung des Hessischen Finanzgerichtes, UR 1995, 402) in Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften klargestellt hat, kommt eine Änderung bereits bestandskräftiger Abgabenbescheide nicht in Betracht. Eine solche Änderung ist abgesehen vom Vorliegen eines speziellen Änderungstatbestandes im Abgabenverfahrensrecht nur dann zulässig, wenn gegen den Festsetzungsbescheid rechtzeitig ein Rechtsmittel ergriffen wird. Die Rechtsmittelbefugnis lässt den Abgabepflichtigen eine ausreichende Möglichkeit offen, ihre vom Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte wahrzunehmen, womit die im Abgabenverfahrensrecht geltende Bestandskraft (Rechtskraft) von Bescheiden auch gemeinschaftsrechtlich abgesichert ist (vgl. dazu insbesondere die Glosse von Lohse zum Urteil des EuGH vom 6. Juli 1995, Rs C-62/93, "BP Soupergaz", UR 1995, 408).

Anmerkungen:

1. In Anlehnung an § 240 Abs 3 BAO sind unter „zu Unrecht“ entrichteten oder eingebrachten Abgaben solche zu verstehen, die entgegen der Gesetzeslage, also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse entrichtet oder eingebracht worden sind (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2488).

2. Im Unterschied zu § 241 BAO gilt § 106 AbgVG nicht nur für zu Unrecht „zwangsweise“ eingebrachte Abgaben.

3. Der Anspruch auf Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Beträge gemäß § 106 AbgVG betrifft nach der Rsp des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.06.1999, 88/17/0242) „nicht unrichtig bemessene Abgaben, sondern bloß zu Unrecht entrichtete (oder eingebrachte) Abgabenbeträge“. Daraus folgt, dass von

einem „zu Unrecht“ entrichteten oder eingebrachten Betrag nicht gesprochen werden kann, wenn das behauptete Unrecht im „Leistungsgebot“ wurzelt, das nicht erfolgreich bekämpft worden ist. (zB unrichtiger Festsetzungsbescheid, aber auch Selbstbemessungserklärung, die nicht berichtigt oder bescheidmäßig richtig gestellt wurde) Lediglich wenn das Unrecht im Ablauf des Verwaltungsgeschehens gelegen ist, vermag § 106 seine ihm zugedachte Wirkung zu entfalten (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar, 2492).

4. Mit *Stoll*, BAO-Kommentar, 2493, ist auch hier davon auszugehen, dass die Rückzahlung von „zu Unrecht“ erhobenen Abgaben nur in Frage kommt, wenn über das Bestehen oder Nichtbestehen sowie über das Ausmaß einer gegebenenfalls bestehenden, insbesondere verminderten Abgabenverpflichtung ein Bescheid ergangen ist (oder eine nicht mehr abänderbare Selbstbemessungserklärung vorliegt), somit der „zu Unrecht“ entrichtete oder eingebrachte Betrag (mittelbar) feststeht. § 106 kommt also insbesondere dann zum Tragen, wenn irrtümlich über den Festsetzungsbescheid oder die Selbstbemessungserklärung hinaus Abgabebeträge entrichtet oder eingebracht wurden. Nach *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 272, berechtigen etwa folgende Gründe zur Antragstellung nach § 106 AbgVG:

- zwingend vorgesehene Mahnung (§ 94) ist unterblieben,
- andere in § 97 AbgVG genannte Gründe für eine Hemmung der Vollstreckung wurden nicht beachtet,
- mangels wirksamer Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides ist kein gültiges Leistungsgebot ergangen,
- Einwendung gemäß §§ 12 und 13 AbgEO wurde nicht stattgegeben,
- Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den VfGH oder den VwGH (oder die Verwaltungsbehörde) wurde nicht beachtet. (Vgl weiters Anmerkungen zu § 104 AbgVG)

5. § 106 stellt nicht auf das Vorhandensein eines Guthabens ab; § 88 AbgVG ist in den Fällen des § 106 deshalb nicht anzuwenden. Auf etwa gleichzeitig bestehende Abgabenschulden ist folglich nicht Bedacht zu nehmen.

6. *Sausgruber*, Das Vorarlberger Finanzrecht, 233, weist darauf hin, dass die Rückerstattung gemäß § 51 Bestattungsgesetz jedenfalls nicht als „Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Beträge“ gemäß § 106 AbgVG anzusehen ist. Vgl auch § 5 Abs 4 Verwaltungsabgabengesetz.

§ 106a¹⁾ **Ausschluss der Rückzahlung**

(1) Wenn eine aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschrift aufgehoben oder abgeändert wird oder eine aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes selbst bemessene Abgabe mit Bescheid festgesetzt wird, hat die Behörde auszusprechen, dass ein dadurch entstehendes Guthaben dem Abgabepflichtigen insoweit nicht

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 9/2000, und 43/2000

zurückgezahlt wird, als die Abgabe wirtschaftlich von anderen getragen worden ist.

(2) Guthaben, die gemäß Abs. 1 nicht zurückgezahlt werden, dürfen nicht zur Tilgung fälliger Schuldscheine (§ 88 Abs. 1) verwendet werden. In diesen Fällen ist auch eine Verrechnung von Gutschriften gemäß § 87 ausgeschlossen.

EB:

Zu Abs 1:

Blg 8/1999 27.LT:

Beim EuGH ist derzeit ein Vorabentscheidungsverfahren anhängig, in welchem die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer geprüft wird. Nach den Schlussanträgen des Generalanwalts Antonio Saggio vom 1. Juli 1999 verstößt die Getränkesteuer hinsichtlich der alkoholischen Getränke gegen Art. 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie. Wenn der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts folgt und nicht gleichzeitig die Wirkungen seines Urteils auf Zeiträume nach dem Ergehen des Urteils beschränkt, bestünde für die Gemeinden Vorarlbergs eine Verpflichtung zur Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke im Ausmaß von mindestens 720 Mio. Schilling (für die Jahre 1995 bis 1998). Eine solche Rückzahlungsverpflichtung wäre für zahlreiche Gemeinden, die ihre Getränkesteuereinnahmen entsprechend den nationalen Abgabenvorschriften eingehoben und - im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Getränkesteuer mit dem Gemeinschaftsrecht - gutgläubig im Gemeindehaushalt verwendet haben, in wirtschaftlicher Hinsicht existenzgefährdend. Außerdem ist davon auszugehen, dass die Abgabepflichtigen, nämlich die Unternehmer, die Getränkesteuer - wie auch andere indirekte Steuern - in ihrer Preiskalkulation berücksichtigt und im Ergebnis auf die Konsumenten abgewälzt haben. Da nur in den seltensten Fällen personenbezogene Aufzeichnungen über die Getränkelieferungen an die Konsumenten bestehen, ist es praktisch unmöglich, die Getränkesteuer denjenigen zurückzuzahlen, die sie seinerzeit bezahlt haben.

Eine Rückzahlung der Getränkesteuer würde daher in der Regel zu einer ungerechtfertigten Bereicherung zu Lasten der Konsumenten und Gemeinden führen. Nach der Rechtsprechung des EuGH verbietet es das Gemeinschaftsrecht nicht, dass ein nationales Rechtssystem die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben ablehnt, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würde. Der EuGH hält solche Regelungen jedoch nur für gemeinschaftsrechtskonform, wenn die Verwaltung mit allen nach nationalem Recht allgemein zulässigen Beweismitteln nachzuweisen hat, dass die Abgabe auf andere Personen abgewälzt worden ist. Wenn hingegen eine Vermutung für die Abwälzung auf Dritte besteht und die Erstattung der Abgabe davon abhängt, dass der Antragsteller diese Vermutung widerlegt, wären die betreffenden Vorschriften als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen (vgl. EuGH 9.2.1999, Rs C-343/96, Dilexport, Rz 52 und 53).

Verfahrensvorschriften zur Rückerstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben werden vom EuGH anhand des Äquivalenzgrundsatzes sowie des Effektivitätsgrundsatzes geprüft. Nach dem Äquivalenzgrundsatz müssen die Verfahren für Rechtsstreitigkeiten, die sich auf die Verletzung von Gemeinschaftsrecht stützen, gleich ausgestaltet sein wie solche die auf die Verletzung von innerstaatlichem Recht gestützt werden (vgl. EuGH 15.9.1998, Rs C-231/96, Edis, sowie 15.9.1998, Rs C-260/96, Spac). Nach dem Effektivitätsgrundsatz darf die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte durch die nationale Verfahrensordnung nicht praktisch unmöglich gemacht oder erschwert werden (vgl. EuGH 6.7.1995, Rs C-62/93, BP Soupergaz).

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll eine eventuelle Rückzahlung von Abgaben, die aufgrund eines rechtswidrigen (gemeinschaftsrechtswidrigen oder verfassungsrechtswidrigen) Abgabengesetzes entrichtet oder zwangsweise eingebracht worden sind, auf Fälle beschränkt werden, in denen die Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind. Die Rechtsprechung des EuGH soll bei dieser Regelung insbesondere durch folgende Punkte berücksichtigt werden:

Der Nachweis, dass die Abgabe wirtschaftlich von anderen getragen worden ist, obliegt aufgrund der Verpflichtung zur amtswegigen Wahrheitsforschung (§ 52 Abgabenverfahrensgesetz) grundsätzlich der Behörde. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten (z.B. §§ 54, 56, 61 und 62 Abgabenverfahrensgesetz) führen nicht dazu, dass der Abgabepflichtige nachweisen muss, dass die Abgabe nicht auf Dritte abgewälzt worden ist. Sie bedeuten lediglich, dass der Abgabepflichtige die für die Klärung der Frage, ob die Abgabe wirtschaftlich von anderen getragen worden ist, bedeutsamen Umstände wahrheitsgemäß und vollständig offen zu legen und an der Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes - insbesondere durch die Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen, durch die Hilfeleistung bei Amtshandlungen (z.B. Nachschau) und die Erteilung von Auskünften - entsprechend mitzuwirken hat.

Bei der Rückzahlung wird nicht differenziert, ob die Abgabe aufgrund eines gemeinschaftsrechtswidrigen oder eines innerstaatlich rechtswidrigen (verfassungsrechtswidrigen) Abgabengesetzes bezahlt worden ist.

Der Ausschluss der Rückzahlung betrifft nicht nur die Getränkesteuer, sondern alle Landes- und Gemeindeabgaben, die nach den Bestimmungen des Abgabenverfahrensgesetzes verwaltet werden.

Zu Abs 2:

Blg 36/2000 27.LT:

Der Vorarlberger Landtag hat durch das Gesetz über eine Änderung des Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl.Nr. 9/2000, die Rückzahlung von Abgaben, die aufgrund eines rechtswidrigen (gemeinschaftsrechtswidrigen, verfassungsrechtswidrigen) Abgabengesetzes entrichtet oder zwangsweise eingebracht worden sind, auf Fälle beschränkt, in denen die Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind. Dabei ist der Vorarlberger Landtag

davon ausgegangen, dass in diesen Fällen nicht nur die Rückzahlung von Abgaben, sondern auch die Gegenverrechnung mit anderen Abgabenschuldigkeiten ausgeschlossen sein soll. Nach der Veröffentlichung des Urteils des EuGH, wonach die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke der Verbrauchsteuer-Richtlinie der EU widerspricht, zahlen verschiedene Abgabepflichtige auch andere Abgaben nicht mehr an die Gemeinde mit der Begründung, dass die entstandenen Abgabenschuldigkeiten mit behaupteten Guthaben aus Rückforderungsansprüchen für die als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte Getränkesteuer auf alkoholische Getränke zu verrechnen seien. Im Interesse der Rechtssicherheit soll durch den vorliegenden Gesetzentwurf klargestellt werden, dass in jenen Fällen, in denen eine Abgabe gemäß § 106a Abgabenverfassungsgesetz nicht zurückzuzahlen ist, auch die Verrechnung von Guthaben auf andere Abgabenschuldigkeiten und die Verwendung von Guthaben zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten ausgeschlossen sind.

Judikatur:

VfGH 29.11.2000, B 1735/00: § 106 a ist weder verfassungs- noch offenkundig gemeinschaftswidrig.

Die Überwälzung einer Abgabe durch den gesetzlich bestimmten Steuerschuldner auf einen anderen - den wirtschaftlichen Steuerträger - bildet das einzige Unterscheidungsmerkmal zwischen den beiden großen Gruppen der direkten und der indirekten Steuern. Der Unterscheidung zwischen diesen beiden Gruppen kommt im Hinblick auf die speziell für indirekte Steuern getroffenen primär- und sekundärrechtlichen Regelungen des Gemeinschaftsrechtes erhebliche rechtliche Bedeutung zu (vgl. Art 93 EG-Vertrag, Art 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, Art 3 Abs 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie, Urteil des EuGH vom 09.03.00, Rs. C-437/97). Vor dem Hintergrund der Gemeinschaftsrechtslage kann der Gerichtshof der Beschwerde daher nicht folgen, wenn sie Überwälzungsvorgänge als rechtlich irrelevant bezeichnet und die Anknüpfung des Gesetzgebers an solche Überwälzungsvorgänge für zu unbestimmt bzw. für unsachlich hält. Bei der Getränkesteuer handelt es sich um eine indirekte Steuer, bei der der Gesetzgeber davon ausgegangen ist (und davon ausgehen durfte), dass sie typischerweise in den Preis von bestimmten Waren eingeht, somit auf den Letztverbraucher überwälzt wird. Bei einer solchen Steuer erscheinen aber gesetzliche Regelungen, die im Fall der Aufhebung der gesetzlichen Grundlagen (dem Wegfall des Rechtsgrundes) die Erstattung von Steuern von dem Umstand abhängig machen, ob der an sich Erstattungsberechtigte die Steuer auch tatsächlich im Einzelfall getragen hat, nicht von vornherein unsachlich und demgemäß verfassungsrechtlich bedenklich. War es den Abgabepflichtigen möglich, eine - später rückwirkend als rechtswidrig eingestufte - Abgabe auf die Letztverbraucher zu überwälzen, so steht es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Erstattung solcher Abgaben auszuschließen, würde ein solcher Abgabepflichtiger doch andernfalls offenbar einen Betrag erstattet erhalten, den er selbst gar nicht getragen hat. Eine offensichtliche (und daher allenfalls verfassungsrechtlich bedenkliche) Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ist der Norm nicht anzulasten. In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der EuGH vielmehr wiederholt ausgesprochen, dass der Schutz der in diesem Bereich von der Gemeinschaftsrechtsordnung gewährleisteten Rechte es nicht erfordere, zu Unrecht erhobene Abgaben unter Bedingungen zurückzuerstatten, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Berechtigten führen würden (mit Hinweisen auf die Judikatur des EuGH). Dass es im vorliegenden Fall generell ausgeschlossen wäre, die Frage zu

beurteilen, ob im Einzelfall eine Überwälzung stattgefunden hat, bzw. dass dem Abgabepflichtigen in diesem Zusammenhang unzumutbare bzw. offenkundig gemeinschaftsrechtswidrige Beweislasten auferlegt würden, kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden. § 185 WAO enthält keine speziellen Aussagen zur Behauptungs- oder Feststellungslast bzw. zu den zulässigen Beweismitteln oder zur Beweiswürdigung. Maßgebend ist somit das allgemeine Verfahrensrecht.

Anmerkungen:

1. § 106 a ist eine materiellrechtliche Bestimmung. Kompetenzrechtlich ist hiezu der Landesgesetzgeber gemäß § 8 Abs 1 F-VG 1948 im sachlichen Geltungsbereich dieser Norm zuständig; folglich auch für freie Beschlusssrechtsabgaben der Gemeinden nach § 7 Abs 5 F-VG 1948, weil mit § 106a AbgVG eine Einschränkung der den Gemeinden vom Bund übertragenen Besteuerungsberechtigung nicht verbunden ist (VfGH 29.11.2000, B 1735/00).

2. Da das in § 106 a normierte Bereicherungsverbot an einer „Abgabenvorschreibung“ bzw. „Selbstbemessungserklärung“ anknüpft, kann es sich von vornherein nur auf die Rückzahlung von Guthaben im Sinne des § 105 des Abgabenvorfahrensgesetzes beziehen (und nicht auf § 106 leg cit). Aus dem ersten Halbsatz des § 106 a ergibt sich, dass sich diese Bestimmung sowohl auf „Veranlagungsabgaben“ als auch auf „Selbstbemessungsabgaben“ bezieht.

3. Sofern ein Guthaben im Sinne des § 88 Abs 2 AbgVG dadurch entstanden ist, dass auf Grund eines rechtswidrigen (gemeinschaftswidrigen) Abgabengesetzes eine Selbstbemessungsabgabe mit Bescheid in einem verminderten Ausmaß festgesetzt wurde, so hat auf Grund des § 106 a die Behörde auszusprechen, dass ein solches Guthaben dem Abgabepflichtigen insoweit nicht zurückgezahlt wird, als die Abgabe wirtschaftlich von anderen getragen worden ist.

4. Da § 106 a keine ausdrücklichen Beweislastregelungen festlegt, gelten die allgemeinen in den §§ 51 ff normierten Verfahrensgrundsätze (insbesondere der Amtswegigkeitsgrundsatz), welche auch Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen mitumfassen.

5. Bezüglich der amtswegigen Beweisführung der Behörde ist festzustellen, dass solche Beweise bei einer rein betriebswirtschaftlichen Betrachtung schwer zu führen sein werden. In den Schlussanträgen des Generalanwalts Antonio Staggio vom 01.07.1999, C-437/97 (Getränksteuer), wurde darauf hingewiesen, es könne nämlich nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer niedriger gewesen wäre als mit der Steuer; erst recht könne nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass die Differenz zwischen diesen beiden Preisen konstant dem Betrag der Steuer entspreche. Dazu komme, dass die Bereicherung des Abgabenschuldners auch deshalb rein hypothetisch sei, weil die Erhöhung des Preises auf Grund der Notwendigkeit, die sich aus der Steuer ergebende höhere Belastung auszugleichen, zu einer Verringerung des Absatzes und folglich des Gewinns führen könne.

Allerdings ist mit dem VfGH 29.11.2000, B 1735/00, darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung der Überwälzung nicht nur von wirtschaftlichen Umständen abhängt, sondern auch von rechtlichen Regelungen beeinflusst wird. Insbesondere die Qualifizierung einer Steuer als indirekte Steuer bedeutet, dass sie „nach ihrer (gesetzlichen) Ausgestaltung darauf angelegt (ist), in den Preis

von Waren einzugehen“ und dementsprechend die Steuerbelastung im Preistypischerweise auf die Verbarucher überwälzt wird. Ein allfälliger Nachfragerückgang (wegen Preiserhöhung durch Steuerüberwälzung) ist insoweit irrelevant, als dieser im Wesen jeder indirekten Steuer liegt; genauso wenig wie die Abgabentrückung im Ausmaß der Gewinneinbuße (wegen behauptetem Nachfragerückgang) verweigert werden darf, genauso wenig muss der Gesetzgeber im Rahmen einer Erstattungssperre (§ 106 a) auf eine solche allfällige Gewinneinbuße Bedacht nehmen. Da der Gesetzgeber in § 106 a eine Berücksichtigung einer allfälligen Gewinneinbuße nicht angeordnet hat, haben die Abgabenbehörden eine solche auch nicht zu prüfen.

§ 106 a bürdet nach Rechtsansicht des VfGH 29.11.2000, B 1735/00, (ähnlich VwGH 23.03.2001, EU 2001/0007 (2000/16/0640) ua) dem Abgabepflichtigen keinen Nachweis auf, dass eine Überwälzung nicht stattgefunden hat. Nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit hat die Behörde die maßgebenden Verhältnisse gemäß § 52 AbgVG zu ermitteln. Hinsichtlich der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen gemäß § 54 AbgVG ist weiters § 59 AbgVG zu berücksichtigen, welcher – sofern der Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann – sich mit der Glaubhaftmachung seitens des Abgabepflichtigen begnügt. Da nach § 67 AbgVG als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und zweckdienlich ist, sind hinsichtlich der Frage der Überwälzung auch objektiv nachvollziehbare makroökonomische Analysen der Preisbildung – und nicht nur betriebsbezogenen Kalkulationsunterlagen – von Bedeutung (idS VfGH 29.11.2000, B 1735/00).

6. Hinsichtlich der Gemeinschaftskonformität des § 106 a hatte weder der VfGH (VfGH 29.11.2000, B 1735/00) noch der VwGH (VwGH 23.03.2001, EU 2001/0007 (2000/16/0640) ua) Bedenken, wohl aber letzterer hinsichtlich § 138 Abs 2 AbgVG.

7. Dass bereits die „Stammfassung“ des § 106 a AbgVG (ohne den mit LGBl Nr 43/2000 hinzugefügten Abs 2) die Rückzahlungssperre auf die Verrechnung von Gutschriften zur Tilgung anderer Abgabenschuldigkeiten ausgedehnt hat, ergibt sich nach VfGH 29.11.2000, B 1735/00, bereits aufgrund einer verfassungskonformen Interpretation.

8. Siehe zum Anwendungsbereich § 138 Abs 2.

§ 107¹⁾

Kleinbeträge

Abgabenbeträge unter 10 Euro sind nicht zu vollstrecken. Guthaben (§ 88) unter 3 Euro sind nicht zurückzuzahlen. Dies gilt nicht für Abgaben, die in Wertzeichen zu entrichten sind, und für die Nebenansprüche zu diesen.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991 sowie Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

Vgl § 242 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Vorschrift entspringt verwaltungsökonomischen Erwägungen. Zum 3. Satz gilt das oben zu § 98 Abs. 2 (nunmehr § 106 Abs 2) Gesagte.

Blg 16/1991 25.LT:

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird der Kleinbetrag auf 100 S angehoben. Von dieser Erhöhung sind jedoch nur jene Abgabebeträge erfaßt, die zu vollstrecken sind. Bei Guthaben bleibt die Grenze weiterhin bei 50 S.

Blg 49/2001 27.LT:

Bei Kleinbeträgen, die zu vernachlässigen sind, wird wie folgt vorgegangen: Die Höhe der Abgabebeträge, die nicht zu vollstrecken sind, wird mit 10 Euro festgesetzt (bisher 100 S); die Höhe der Guthaben, die nicht zurückzuzahlen sind, wird mit 5 Euro (abgeändert auf 3 Euro) festgesetzt (bisher 50 S).

1.7 7. Abschnitt: Rechtsschutz

§ 108

Berufung, Allgemeines

(1) Gegen Bescheide, welche die Behörden erster Instanz erlassen, ist als Rechtsmittel die Berufung zulässig, soweit nicht in Abgabenvorschriften ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt wird.

(2) Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Sie können erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Vgl § 243, § 244 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 100 bis 118 (nunmehr §§ 108 bis 126):

Im 7. Abschnitt werden unter der Überschrift „Rechtsschutz“ alle Bestimmungen zusammengefasst, die sich mit den ordentlichen Rechtsmitteln, den sonstigen Abänderungen von Bescheiden und mit der Entscheidungspflicht befassen. Die in der MAO vorgeschlagenen Texte über das Rechtsmittelverfahren sind überwiegend dem noch geltenden Abgabenrechtsmittelgesetz (AbgRG.) entnommen, soweit dieses Gesetz nicht schon in den früheren Abschnitten einen Niederschlag gefunden hat. Der Entwurf neigt demgegenüber gewissen Vereinfachungen des Rechtsmittelverfahrens zu, die an das AVG. 1950 angelehnt sind.

Zu § 100:

Analog dem AVG. 1950 worden die Rechtsmittel nicht wie bisher im § 3 AbgRG. in Berufung und Beschwerde aufgespaltet. Sie führen nunmehr die einheitliche Bezeichnung „Berufung“.

Nur das Verfahren betreffende Verfügungen (Abs. 2) sind z.B. die Verweigerung der Akteneinsicht (§ 23), die Vorladung (§ 24), die Androhung einer Zwangsstrafe (§ 41) (nunmehr § 48), die Ablehnung eines Fristerstreckungsantrages (§ 40) (nunmehr § 47), die Ablehnung von Beweisanträgen (§ 97)(richtig: § 71)(nunmehr § 79), der Auftrag zur Mängelbehebung (§ 20 und § 110)(nunmehr §§ 20 und 118).

Judikatur:

VwGH 25.01.1999, 93/17/0313: Mangel des Parteiengehörs wird durch Berufung saniert.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführerin im Verfahren vor der Gemeindeabgabenbehörde erster Instanz in ausreichender Weise Parteiengehör

eingerräumt wurde, es steht nämlich jedenfalls fest, dass die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren mit der Berufung ausreichend Gelegenheit hatte, zu den Verfahrensergebnissen Stellung zu nehmen und ihre Rechte geltend zu machen. Ein allfälliger Mangel des Parteiengehörs im Verfahren erster Instanz wäre daher als saniert anzusehen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. November 1990, ZI. 86/13/0042 und 0053, und vom 24. November 1995, ZI. 95/17/0009).

Anmerkungen:

1. Berufungen sind im Unterschied zur BAO stets schriftlich einzubringen (vgl. § 19 AbgVG).

2. Das Berufsungsrecht besteht auch gegen Bescheide, die einem Parteienbringen vollinhaltlich entsprechen. Im Berufsungsverfahren besteht kein Neuerungsverbot. Eine verfahrensleitende Verfügung (zB Verweigerung der Akteneinsicht, Ablehnung eines Antrags auf Fristverlängerung, vgl auch § 28 AbgVG) ist erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid anfechtbar. Verfahrensleitende Verfügungen sind von verfahrensrechtlichen Bescheiden (zB Ablehnung eines Wiederaufnahme- oder Wiedereinsetzungsantrags, Verweigerung der Akteneinsicht wegen Nichtlegitimation des Antragstellers), die mittels Berufung unmittelbar bekämpfbar sind, zu unterscheiden (s *Ritz*, BAO-Kommentar², 583 f).

3. Faktische Amtshandlungen in Abgabensachen (zB Nachschau gemäß § 63 AbgVG) sind gemäß Art 129a B-VG beim Unabhängigen Verwaltungssenat mittels Beschwerde anfechtbar.

4. Gegen gemeindebehördliche Abgaben(berufungs)bescheide steht nach der Entscheidung der Abgabenberufungskommission gemäß § 83 iVm § 92 Abs 2 Gemeindegesetz, LGBl Nr 40/1985, das aufsichtsbehördliche Rechtsmittel der Vorstellung an die Vorarlberger Landesregierung offen. Im aufsichtsbehördlichen Verfahren besteht ebenfalls kein Neuerungsverbot (VwGH 05.12.1991, 91/17/0110, 21.05.1992, 88/17/0216, 30.04.1993, 91/17/0121). Ob im Zuge der Verwaltungsreform gegen gemeindebehördliche Entscheidungen die Anrufung des Unabhängigen Verwaltungssenates ermöglicht wird, ist derzeit nicht absehbar.

5. Dem Gemeindeaufsichtsrecht ist im Zusammenhalt mit dem Abgabenverfahrensrecht eine Präklusion von Einwendungen fremd (VwGH 05.12.1991, 86/17/0125).

§ 109

Einbringung der Berufung

(1) Die Berufsungsfrist beträgt einen Monat.

(2) Die Berufsungsfrist kann aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufsungsfrist gehemmt.

(3) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den

Fällen des Abs. 2 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

(4) Zur Einbringung einer Berufung ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

(5) Die Berufung ist bei der Behörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

(6) In den Fällen des § 110 kann die Berufung gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch auch bei der Behörde eingebracht werden, die den Haftungsbescheid erlassen hat.

Vgl § 245, § 246, § 249 Abs 2 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die wichtigsten in diesem Entwurf beibehaltenen Unterschiede zwischen der Berufung nach dem AVG. 1950 und nach dem AbgRG. sind folgende:

- Die Berufungsfrist beträgt einen Monat;
- Verlängerungen der Berufungsfrist sind möglich;
- die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung, weswegen gerade vom fiskalischen Standpunkt der abgabenberechtigten Gebietskörperschaft aus die Berufungsfrist beliebig lange dauern kann. (Vgl aber nunmehr § 86a AbgVG)

§ 191 Abs. 2 MAO (§ 245 Abs. 2 BAO) ist vom § 9 Abs. 2 AbgRG. abgeleitet. Die besonders dem AVG. 1950 fremde Sonderbestimmung kann mangels Bedeutung für das AbgVG. unterbleiben. Entsprechend ist auch der zu Abs. 3 gewordene Abs. 4 des § 245 BAO geändert.

Die Aktivlegitimation zur Einbringung der Berufung des Abs. 4 ist dem § 11 Abs. 1 AbgRG. nachgebildet. Die Organisation der Behörden des Landes und der Gemeinden lässt auf die bisherige im § 18 AbgRG. enthaltene Regelung verzichten, wonach zum Unterschied vom § 63 Abs. 5 AVG. 1950 die Berufung auch bei der Behörde eingebracht werden kann, die zur Entscheidung über die Berufung zuständig ist. § 194 Abs. 1 zweiter Satz MAO (§ 249 Abs. 1 erster Satz BAO) und die Worte des Abs. 2 „oder der zur Entscheidung über die Berufung zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz“ sind daher im Abs. 5 nicht eingefügt. Aus § 19 Abs. 2 ergibt sich, dass abweichend von der BAO und der MAO die Berufung schriftlich oder telegrafisch (ferschriftlich) eingebracht werden muss, d.h. nicht zur Niederschrift gegeben werden darf. (...)

EB zu Abs 3:

Blg 31/1983 23.LT:

Gemäß (...) (der bisherigen) Fassung beginnt die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. Diese

Regelung führt zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass in jenen Fällen, in denen bis zu dem Zeitpunkt, bis zu dem die Fristverlängerung beantragt wurde, eine Entscheidung der Abgabenbehörde dem Antragsteller nicht zugestellt worden ist, die Berufungsfrist über den Zeitpunkt der vom Antragsteller letztmals beantragten Fristverlängerung hinaus gehemmt ist. Durch die vorgesehene Ergänzung (Abs 3 letzter Satz) soll bewirkt werden, dass die Berufungsfrist auch in jenen Fällen, in denen die Behörde mit der Entscheidung über den Antrag auf Fristverlängerung säumig ist, spätestens mit der beantragten Verlängerung abläuft.

EB zu Abs 6:

Blg 31/1983 23.LT:

Gemäß § 13 Abs. 7 haben die Behörden bei ihnen einlangende Anbringen, zu deren Behandlung sie nicht zuständig sind, ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle weiterzuleiten oder den Einschreiter an diese zu weisen. Ist das weiterzuleitende Anbringen fristgebunden, so ist aus der Regelung des § 39 Abs. 4 (nunmehr § 46 Abs 4) abzuleiten, dass die Frist noch als gewahrt anzusehen ist, wenn die Weiterleitung per Post am letzten Tag der Frist erfolgt. Die (...) (bisher) geregelte benachteiligende Behandlung der Berufung gegenüber allen anderen Anbringen soll beseitigt werden. Im neuen Abs. 6 soll dem Haftungspflichtigen für den Fall, dass der Haftungsbescheid und der Abgabenbescheid von verschiedenen Behörden erlassen worden sind, die Möglichkeit eröffnet werden, die Berufung gegen den Abgabenanspruch auch bei jener Behörde ohne Fristenrisiko einzubringen, die den Haftungsbescheid erlassen hat.

Judikatur:

VwGH 17.12.1998, 98/16/0143: Die Erhebung einer Berufung eventualiter ist zulässig.

Nach ständiger hg. Judikatur belastet eine Berufungsbehörde, die über eine (noch) nicht wirksam erhobene Berufung in der Sache eine Berufungsentscheidung fällt, ihre Entscheidung mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (vgl. z.B. die bei *Hauer/Leukauf*, Handbuch⁵ unter E6 zu § 66 AVG referierte Judikatur). Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer betreffend den erstinstanzlichen Abgabenfestsetzungsbescheid primär einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gestellt und die Berufung gegen den Abgabenbescheid ausdrücklich "lediglich in eventu" für den Fall erhoben, dass beiden Anträgen nicht entsprochen werden sollte. Die Erhebung eines Rechtsmittels eventualiter ist zulässig (vgl. dazu *Ritz*, BAO-Kommentar², Rz 3 zu § 85 BAO mwN).

VwGH 26.04.1999, 98/17/0360:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Februar 1995, Zl. 95/13/0031, in einer Angelegenheit betreffend Umsatzsteuer ausgeführt hat, ist im Falle der Adressierung eines Abgabenbescheides an eine Personenvereinigung als Abgabenschuldner ein Mitglied der Personenvereinigung nicht zur Erhebung einer Berufung nach § 246 Abs. 1 BAO legitimiert. § 191 Oö LAO 1996 entspricht insofern § 246 Abs. 1 BAO. Wenn jedoch keine Berufungslegitimation nach der anwendbaren Verfahrens-

rechtsordnung besteht, kommt auch die Erhebung einer Vorstellung nach der Oö Gemeindeordnung mangels Rechtsverletzungsmöglichkeit nicht in Betracht. (Vgl Anmerkungen unten)

Anmerkungen:

1. Zur Fristberechnung vgl § 46 AbgVG.
2. Der Antrag auf Fristverlängerung kann nur innerhalb der Berufungsfrist gestellt werden. Zuständig zur Fristverlängerung dürften wie in der BAO sowohl die Abgabenbehörde erster als auch zweiter Instanz sein. Die Fristverlängerung kann gemäß § 28 (iVm § 22) AbgVG auch mündlich erfolgen. Die Hemmung der Berufungsfrist ist nicht abhängig vom Zeitpunkt des Einlangens, sondern vom Zeitpunkt des Einbringens des Verlängerungsantrags, der Postenlauf ist deshalb nicht zu berücksichtigen.
3. Hemmung der Frist bedeutet, dass die Frist mit dem Tag der Einbringung des zur Hemmung führenden Antrags abgestoppt wird, und dass mit dem der Zustellung des die Hemmung beendenden Schriftstückes folgenden Tag ihr Rest weiterläuft (so Ritz, BAO-Kommentar², 590).
4. Auch bei Gesamtschuldverhältnissen ist grundsätzlich nur der in Anspruch genommene Gesamtschuldner anfechtungsbefugt. Zu VwGH 26.04.1999, 98/17/0360, ist zu bedenken, dass eine dem § 6 Abs 2 BAO analoge Regelung im AbgVG in § 4 fehlt, weshalb die Mitglieder von Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit ohnehin bloß als Haftungspflichtige (und nicht als Eigenschuldner vgl Ritz, BAO-Kommentar², 13) herangezogen werden können. In diesem Fall eröffnet jedoch § 110 AbgVG eine Berufungsmöglichkeit gegen den Abgabensanspruch, sobald sie selbst von der Abgabenbehörde herangezogen werden, bzw § 116 AbgVG die Möglichkeit zum Beitritt zur Berufung, wenn sie noch nicht in Anspruch genommen wurden.
5. Im Unterschied zu § 249 Abs 1 zweiter Satz BAO kann die Berufung nicht bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht werden.

§ 110

Berufungsrecht des Haftungspflichtigen

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 92 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabensanspruch (Abgabensbescheid, § 81) mittels Berufung die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustehen.

Vgl § 248 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Unabhängig davon, ob sich der Haftungspflichtige an einer Berufung des Abgabepflichtigen durch seinen Beitritt beteiligt hat (§ 108) (nunmehr § 116)

und auch unabhängig davon, ob der Abgabepflichtige seinerzeit Berufung eingelegt hat oder nicht, kann der Haftungspflichtige gegen den später an ihn ergehenden Haftungsbescheid volle Berufung einbringen. Er kann somit nicht nur gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern auch gegen den dieser Haftung zu Grunde liegenden Abgabeananspruch berufen und selbst solche Gründe vorbringen, die der Abgabepflichtige vorzubringen versäumt hat oder mit denen er nicht durchgedrungen ist. Gemäß § 115 Abs. 4 (nunmehr § 123 Abs 4) wirkt die über Berufung des Haftungspflichtigen ergehende Entscheidung auch für und gegen den Abgabepflichtigen. Damit sie die vom Gesetz vorgesehene Wirkung erlangt (§ 39) (nunmehr § 46) muss eine den angefochtenen Abgabenbescheid abändernde oder aufhebende Berufungsentscheidung den gleichen Personen zugestellt werden, an die der angefochtene Bescheid seinerzeit ergangen ist.

Judikatur:

VwGH 18.10.1995, 91/13/0037:

Wenn ein zur Haftung Herangezogener gegen die Haftung und den Abgabeananspruch beruft, ist zunächst über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabeananspruch überhaupt besteht. Die Voraussetzung für eine Verbindung der beiden Verfahren zu einem gemeinsamen Verfahren liegen daher nicht vor (Hinweis Stoll, BAO, Wien 1980, S 615 und E 2.2.1968, 732/67).

VwGH 20.08.1998, 97/16/0512: Zur Konkurrenz der Berufungen gegen den Haftungsbescheid und gegen den Abgabenbescheid.

Zur Frage der Konkurrenz einer Berufung gegen den Haftungsbescheid mit einer gegen den Abgabenbescheid: Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 (entspricht § 92 AbgVG)) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabeananspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 (vgl. Fristhemmung § 109 Abs 3 AbgVG) sinngemäß. Der Beschwerdeführer vermeint, die belangte Behörde habe zu Unrecht zuerst über die gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung entschieden. Dazu ist der Beschwerdeführer auf die hg. Judikatur zu verwiesen (siehe z.B. bei *Ritz*, BAO-Komm Rz 16 zu § 248 BAO bzw. bei *Stoll*, BAO-Komm III 2556) wonach zuerst über die gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung zu entscheiden ist, weil von der Erledigung dieses Rechtsmittels die Frage der Rechtsmittellegitimation gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängig ist.

Anmerkungen:

1. Anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides ist dem Haftenden von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen, insbesondere über Grund und Höhe des Abgabeananspruches. Dies gilt auch dann, wenn der Haftende vom Inhalt des Bescheides Kenntnis haben muss. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Kopie) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeananspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen. Das Unterbleiben einer

solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig (s. Ritz, BAO-Kommentar², 595).

2. Trotz Verweis ausschließlich auf § 81 AbgVG können unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten auch Abgabenbescheide gemäß § 82 AbgVG angefochten werden. Sofern bei Selbstbemessungsabgaben noch kein Abgabenbescheid gemäß § 82 AbgVG erlassen wurde, hat die Behörde bei Anfechtung der bescheidmäßigen Wirkungen der Selbstbemessungserklärung durch den Haftungspflichtigen zunächst einen solchen zu erlassen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², 594).

§ 111

Erfordernisse der Berufung

Die Berufung muss enthalten

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet,
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- d) eine Begründung.

Vgl § 250 Abs 1 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Bestimmung weicht mit lit. b vom analogen § 63 Abs. 3 AVG. 1950 inhaltlich ab.

Auch neue Tatsachen und Beweise sowie nachträgliche Erweiterungen des Berufungsbegehrens, die im Zuge des Berufungsverfahrens, aber nach Ablauf der Berufsungsfrist vorgebracht werden, sind bei der Berufsungsentscheidung zu berücksichtigen (vgl. § 44 Abs. 4, nunmehr § 52 Abs 4, und § 113 Abs. 3, nunmehr § 121 Abs 4).

Judikatur:

VwGH 14.08.1991, 89/17/0174:

Im Übrigen gilt auch hier der Grundsatz, wonach es bei der Beurteilung von Anbringen, so auch bei Berufungen, nicht auf die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Parteischrittes ankommt (... Erkenntnis vom 18. Oktober 1984, Zl. 83/16/0161).

VwGH 17.12.1998, 97/15/0130: Erfordernis der Berufungsbegründung. Bezeichnung des Bescheides.

Ziel des § 250 Abs 1 BAO und des § 275 BAO ist es, dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den im § 250 Abs 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen

überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf. Es genügt für die Bezeichnung des Bescheides, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet. Wenn die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs 1 lit a BAO Genüge getan (Hinweis Stoll, BAO Kommentar, 2572). Auch eine inhaltlich unzulängliche Begründung des Rechtsmittels stellt eine Begründung iSd § 250 Abs 1 lit d BAO dar. (Vgl auch VwGH 20.01.1999, 98/13/0063).

VwGH 22.09.2000, 98/15/0035:

War einem Schriftsatz auch nicht andeutungsweise eine Gestaltung als Berufung gegen die (Zurückweisungs-) Bescheide zu entnehmen, so war dieser Schriftsatz damit von der belangten Behörde nicht als diesbezügliche Berufung zu werten. Ob der neuerliche Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erfolglos gewesen wäre oder ihm nach Ansicht der belangten Behörde auch das Hindernis der res iudicata entgegen gestanden wäre, rechtfertigt nicht seine Umqualifizierung in eine Berufung, für die zudem § 250 Abs. 1 BAO bestimmte Inhaltserfordernisse aufstellt.

Anmerkungen:

1. Die Angabe der Berufungspunkte (lit b) grenzt den Bereich ab, über den in der meritorischen Berufungserledigung jedenfalls abzusprechen ist. Eine Erweiterung des Berufungsbegehrens (lit b) ist zulässig (*Ritz*, BAO-Kommentar², 600).

2. Berufungsergänzungen (insbesondere Berufungsbegründungen), die nach Ablauf der Berufsungsfrist eingebracht wurden, sind dann nicht unzulässig, wenn bereits innerhalb der Berufsungsfrist eine ordnungsgemäße Berufung (mit begründetem Berufsungsantrag) eingebracht wurde (vgl *Hauer/Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens, 513; s auch VwGH 02.08.2000, 97/13/0019).

3. Der Berufsungsantrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufsungswerker dem Bescheid zuschreiben will. Der Berufsungsantrag muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben. Sofern bei bestimmten Bescheiden nur eine Aufhebung (nicht auch Abänderung) in Betracht kommt, sind lit b und lit c inhaltsleer (*Ritz*, BAO-Kommentar², 600).

4. Zur Verbesserung dieser inhaltlichen Mängel einer Berufsung vgl § 118 AbVG.

§ 112

Berufungen gegen abgeleitete Bescheide

Liegen einem Abgabenbescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungs-, Mess- oder in einem Zerlegungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungs-, Mess- oder Zerlegungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Vgl § 251 Abs 1 und Abs 2 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die bisher im § 4 Abs. 2 AbgRG. enthaltene Vorschrift wird wie in der MAO auf die Bedürfnisse des Landes und der Gemeinden eingeschränkt übernommen. Die Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass Einwände dieser Art nur zur Anfechtung gegen den betreffenden Mess- oder Zerlegungsbescheid dienen können.

Anmerkungen:

1. Der Eintritt der Rechtswirkungen nach dieser Gesetzesstelle setzt die wirksame Zustellung des Grundlagenbescheides voraus (vgl VwGH 13. 05. 1955, 522/52, 27. 06. 1991, 91/13/0002, VwGH 23.04.1993, 90/17/0201).

2. Mit § 112 AbgVG wird das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide eingeschränkt. Sofern Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid in Rechtmitteln gegen abgeleitete Bescheide vorgebracht werden, sind diese als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO-Kommentar², 607).

3. Zum Begriff Feststellungsbescheid vgl die Anmerkungen zu § 26 AbgVG. Vgl zu Feststellungs-, Mess- und Zerlegungsbescheiden außerdem § 125 AbgVG.

§ 113

Wirkung der Berufung

Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Vgl § 254 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Berufung kommt zum Unterschied vom allgemeinen Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren keine aufschiebende Wirkung zu.

Anmerkungen:

1. Aufgrund § 113 AbgVG entfalten Bescheide bereits mit ihrer Zustellung ihre volle Wirksamkeit. Das AbgVG kennt keine aufschiebende Wirkung. Deshalb wird die Einhebung und zwangsweise Einbringung (Vollstreckung) der Abgaben, deren festsetzender Bescheid mit Berufung angefochten wird, nicht aufgehalten. Die Berufung hat keine Auswirkungen auf den Eintritt der Fälligkeit und Vollstreckbarkeit. Die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens führt gemäß § 97 iVm § 86 AbgVG zur Hemmung der Vollstreckung.

2. Um die faktische Wirksamkeit eines Rechtsmittels zu gewährleisten hat der Landesgesetzgeber § 86a AbgVG erlassen. Eine dem § 212a BAO (Aussetzung der Einhebung) entsprechende Bestimmung kennt das AbgVG nicht.

3. Aufschiebende Wirkung kann im Vorstellungsverfahren gegen gemeindebehördliche Abgabenbescheide gemäß § 83 Abs 3 GG sowie in Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts gemäß § 30 VwGG bzw § 85 VfGG gewährt werden. In diesen Fällen bewirkt die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung, dass der angefochtene Bescheid keine Wirkungen entfaltet und somit Abgabenbescheide nicht vollstreckt werden dürfen.

4. Nach der Judikatur des EuGH (zB 19.06.1990, Rs C-231/89, Factorame) ergibt sich eine über das nationale Recht hinausgehende Pflicht zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes, wenn die Gemeinschaftsrechtskonformität nationaler Verwaltungsakte zweifelhaft ist (Ritz, BAO-Kommentar², 615).

§ 114

Verzicht auf die Berufung

(1) Auf die Einbringung einer Berufung kann verzichtet werden. Der Verzicht ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 21) zu erklären.

(2) Vor Erlassung eines Bescheides kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabenfestsetzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren. Eine Abschrift der Niederschrift ist dem Abgabepflichtigen auszufolgen.

(3) Eine trotz Verzicht eingebrachte Berufung ist unzulässig. Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt.

Vgl § 255 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

§ 199 MAO wurde von den Ländern nur zum Teil wörtlich übernommen. Dieser Entwurf lehnt sich einer gekürzten Fassung des Landes Kärnten an. Insbesondere wurde das Recht der Verzichtserklärung der Berufung vor Erlassung des Bescheides nicht aufgenommen (siehe auch Wien und Niederösterreich § 199 und Salzburg § 195). Klargestellt ist, dass ein Berufungsverzicht erst nach Bekanntgabe des Bescheides wirksam sein kann.

(Anmerkung: Der Verzicht auf die Berufung war in Blg 1/1971 ausdrücklich nur „nach Zustellung oder Verkündung des Bescheides“ möglich).

Blg 31/1984 23.LT:

Die Regelungen über den Verzicht auf die Berufung sollen entsprechend der BAO erweitert werden. Demnach soll künftig ein Verzicht auch vor Erlassung eines Bescheides unter bestimmten Voraussetzungen möglich sein. Für den Fall,

dass ein nach abgegebenem Rechtsmittelverzicht ergehender Abgabenbescheid eine nach Ansicht des Bescheidempfängers unrichtige Fälligkeitsangabe enthält, hat der Abgabepflichtige die Möglichkeit, den Bescheid diesbezüglich zu bekämpfen.

Anmerkungen:

§ 114 gilt nicht für Vorlageanträge gemäß § 119 AbgVG, Devolutionsanträge, andere Anträge zur Geltendmachung von Rechten (zB Wiederaufnahmeantrag); der abgegebene Berufungsverzicht steht anderen auf Abänderungen des Bescheides gerichteten Anträgen (zB Wiederaufnahmeantrag) nicht entgegen. Ein bedingter Rechtsmittelverzicht ist unwirksam (Ritz, BAO-Kommentar², 617 f).

§ 115

Zurücknahme der Berufung

(1) Berufungen können bis zur Unterzeichnung der Berufungsentscheidung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 21) zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Berufung nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Berufung beigetreten sind.

Vgl § 256 Abs 1 und Abs 2 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die bescheidmäßige Einstellung des Berufungsverfahrens nach Zurücknahme der Berufung ist hier ebenso wie im AVG. 1950 nicht vorgesehen.

Judikatur:

VwGH 08.03.1991, 90/17/0328: Zeitpunkt der Rechtswirkung der Zurücknahme mit dem Einlangen bei der Behörde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. November 1989, Zl. 89/16/0151, zur rechtsähnlichen Bestimmung des § 276 Abs. 1 in Verbindung mit § 256 BAO ausgeführt hat, ist die Zurücknahmeerklärung nach dem Wortlaut dieser Bestimmung bei jener Behörde einzubringen, bei der die Berufung anhängig ist, d.h. der die Entscheidung über die Berufung obliegt. Da der Zeitpunkt der Unterzeichnung der Berufungsentscheidung dem Berufungswerber in der Regel nicht bekannt ist, ist es sein Risiko, dass eine Zurücknahmeerklärung bei der Berufsbehörde verspätet einlangt. Die Gefahr der Verspätung trägt somit der, der die Berufung zurücknimmt. Der Verwaltungsgerichtshof hält an der diesen Ausführungen zu Grunde liegenden Rechtsauffassung fest, dass die Zurücknahme einer Berufung (eines Vorlageantrages) eine (unwiderrufliche) einseitige prozessuale Erklärung ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 7. Dezember 1972, Zl. 847/71, und vom 3. April 1973, Zl. 1502/72), die mit dem Einlangen der Zurücknahmeerklärung bei der Behörde rechtsverbindlich und damit

wirksam wird, und zwar ohne dass es hier einer formellen Annahmeerklärung der Behörde bedürfte (vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung, Handbuch⁵, 632, Anmerkung zu § 256). Es gilt auch für die vorliegende prozessuale Erklärung, was der Verwaltungsgerichtshof allgemein für Parteienerklärungen im öffentlichen Recht im Erkenntnis vom 23. Jänner 1951, Slg. N.F. Nr. 1889/A, ausgeführt hat, wo es heißt: "Unter der Voraussetzung, dass eine solche Verzichtserklärung, welche zweifelsohne empfangsbedürftig ist, von der Behörde auch tatsächlich zur Kenntnis genommen wurde, muss ihr daher die Wirkung zugesprochen werden, dass sie das bereits entstandene Recht zum Erlöschen bringt..." Da somit § 206 in Verbindung mit § 200 NÖ AO 1977 auf das Einlangen der Rücknahmeerklärung bei der Behörde abstellt und es sich bei der Regelung des § 200 NÖ AO 1977, der zufolge der Vorlageantrag bis zur Unterzeichnung der Berufungsentscheidung zurückgenommen werden kann, nicht um die Bestimmung einer Frist im Sinne des § 86 leg. cit., sondern eines Endzeitpunktes handelt - dies schließt die Anwendung des § 86 Abs. 4 NÖ AO 1977, wonach die Tage des Postlaufes in die Frist nicht eingerechnet werden, aus - kommt es, entgegen der Rechtsansicht der Beschwerdeführer, auf den Zeitpunkt der Postaufgabe der Erklärung über die Zurücknahme des Vorlageantrages nicht an. Da der Berufungsbescheid auch nach Darstellung der Beschwerde im unmittelbaren Anschluss an die Gemeinderatssitzung am 12. Dezember 1989 unterschrieben wurde und die Zurücknahmeerklärung erst später bei der Behörde einlangte, entfaltete diese keine Wirksamkeit. Nur im Falle einer wirksamen Zurücknahme des Vorlageantrages jedoch hätte die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt gegolten. Da somit dem Gemeinderat eine unerledigte Berufung vorlag, ist der Einwand, er habe sich über das Prozesshindernis der entschiedenen Sache hinweggesetzt, nicht zutreffend.

Anmerkungen:

1. Anbringen zur Geltendmachung von Rechten können, bevor über sie rechtskräftig entschieden ist, grundsätzlich zurückgenommen werden. § 115 AbgVG schränkt die Zurücknahmemöglichkeit von Berufungen bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Berufungsentscheidung ein. Die Rechtskraft des erstinstanzlichen Bescheides tritt bei Zurückziehung der Berufung im Zeitpunkt des Einlangens der Zurücknahmeerklärung bei der Behörde ein (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 621, 624).

2. § 115 gilt sinngemäß für Vorlageanträge (§ 119 Abs 1 vorletzter Satz).

3. Durch die Zurücknahme wird die Berufungsbehörde unzuständig. Die Erlassung eines erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Berufung infolge ihrer Zurücknahme als gegenstandslos erklärt wird (§ 256 Abs 3 BAO), ist im § 115 AbgVG nicht vorgesehen (vgl. EB zu § 115, aber auch EB zu § 118 AbgVG). UU könnte sich eine solche Verpflichtung aus § 26 AbgVG ergeben).

§ 116

Beitritt zur Berufung

(1) Einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, kann beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 92 Abs. 1) in Betracht kommt.

(2) Wer einer Berufung beigetreten ist, kann die gleichen Rechte geltend machen, die dem Berufungswerber zustehen.

(3) Der Beitritt ist bei der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, schriftlich zu erklären. Die Behörde hat die Beitrittserklärung der Vorlage der Berufung (§ 119 Abs. 2) anzuschließen oder, falls diese schon vorgelegt ist, nachträglich vorzulegen.

(4) Die im Abs. 3 bezeichnete Behörde hat eine Beitrittserklärung durch Bescheid zurückzuweisen,

a) wenn im Zeitpunkt des Einlangens der Beitrittserklärung über die Berufung durch eine Berufungsvorentscheidung (§ 119) oder Berufungsentscheidung (§ 123) bereits rechtskräftig entschieden war;

b) wenn sie von jemandem abgegeben wurde, der zum Beitritt nicht befugt ist. In diesem Fall darf die Berufungsentscheidung erst nach Rechtskraft des Zurückweisungsbescheides ergehen.

Vgl § 257, § 258 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Beigetretene wird Partei des Berufungsverfahrens (§ 15 Abs. 1) und erwirbt die Rechte eines Berufungswerbers im gleichen Ausmaß als sie dem Berufungswerber selbst im Zeitpunkt der Beitrittserklärung zustehen. Im Gegensatz zum bisherigen Recht (§ 15 AbgRG.) soll die Frist zur Abgabe der Beitrittserklärung fallen gelassen werden, sodass ein Beitritt solange vollzogen werden kann, als über die eingebrachte Berufung noch keine rechtskräftige Entscheidung vorliegt. Über die Beitrittsberechtigung ist nunmehr nur im Fall der Zurückweisung der Beitrittserklärung ein Bescheid zu erlassen. Das Abwarten mit der Sachentscheidung (Abs. 4 lit. b) kann formell (§ 114) (nunmehr § 122) oder formlos erfolgen.

EB zu Abs 1:

Blg 31/1984 23.LT:

Die Einfügung des Wortes „rechtskräftig“ dient lediglich der Klarstellung (vgl. (...) Abs. 4 lit a). Ein Beitritt zum Rechtsmittel des Berufungswerbers ist somit jedenfalls noch im Zeitraum zwischen Erlassung der Berufungsvorentscheidung und dem Ablauf der Frist zur Stellung des Antrages auf Entscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz zulässig.

Anmerkungen:

Der Sinn des Berufungsbeitritts liegt darin, den im § 116 AbgVG genannten Personen zu ermöglichen, bereits in einem sie noch nicht betreffenden Rechtsmittelverfahren Parteistellung zu erlangen und Einwendungen vorzubringen, die sie sonst erst nach ihrer Inanspruchnahme als

Berufungswerber vorbringen könnten. Als Gesamtschuldner oder Haftungspflichtiger in Betracht kommt nur jemand, der noch nicht mit Abgabenbescheid bzw Haftungsbescheid in Anspruch genommen wurde. Nach Inanspruchnahme besteht die Befugnis zur Einbringung einer Berufung gemäß § 109 Abs 4 AbgVG. Ein Beitrittsrecht besteht nur für Abgaben(festsetzungs)bescheide, nicht etwa für Berufungen gegen Sicherstellungsaufträge, Abweisung von Wiedereinsetzungsanträgen uä. Der Beitritt zur Berufung muss rechtzeitig und zulässig sein. Es besteht keine Pflicht, Beitrittsbefugte von der Anhängigkeit von Berufungsverfahren zu verständigen (vgl Ritz, BAO-Kommentar², 626 ff).

§ 117

Zurückweisung der Berufung

Die Behörde erster Instanz hat eine Berufung, die gegen einen von ihr erlassenen Bescheid eingebracht worden ist, durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Vgl § 273 Abs 1 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 109 bis 115 (nunmehr §§ 117 bis 123):

In dem Bestreben, auch die Bestimmungen über das ordentliche Rechtsmittel der Berufung nach Tunlichkeit jenen des AVG. 1950 anzupassen, war ursprünglich beabsichtigt, die Einrichtung der Berufungsvorentscheidung (§§ 276 BAO bzw. 206 MAO) und die flankierenden Bestimmungen hiezu (vor allem die §§ 273 und 278 BAO bzw. §§ 203 und 208 MAO) nicht in das Gesetz aufzunehmen. Der Vorarlberger Gemeindeverband machte aber geltend, dass die analogen Bestimmungen des § 41 AbgRG. von einzelnen Gemeinden bereits gehandhabt worden sind und z.B. bei der Verwaltung der Fremdenverkehrs-förderungsbeträge sowie bei den Gebühren und Steuern für die Benutzung von Gemeindeeinrichtungen eine zweckmäßige Verfahrenseinrichtung darstellen. Die Möglichkeit, Berufungsvorentscheidungen im Sinne der BAO zu erlassen, soll daher auch in Vorarlberg vorgesehen werden. Nicht übernommen werden soll aber hiezu § 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wonach die Behörde zweiter Instanz die Behörde erster Instanz zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung anweisen kann, sofern eine solche noch nicht ergangen ist.

Zu § 109:

Angesichts der Möglichkeit, dass die Behörde erster Instanz berechtigt ist, über eine gegen einen, von ihr erlassenen Bescheid eingereichte Berufung durch

eine Berufungsvorentscheidung sachlich zu erkennen, muss ihr zwangsläufig auch das Recht eingeräumt werden, Formalentscheidungen über solche Berufungen zu treffen. Als unzulässig zurückzuweisen sind insbesondere verspätet eingebrachte Berufungen, Berufungen wegen verfahrensleitenden Verfügungen (§ 100 Abs. 2) (nunmehr § 108 Abs 2) und solche, auf deren Einlegung gemäß § 106 (nunmehr § 114) rechtsgültig verzichtet wurde, sowie Berufungen bei mangelnder Aktivlegitimation des Berufungswerbers. Berufungen gegen Entscheidungen der Abgabekommission als Behörde zweiter Instanz werden, wenn sie den Charakter einer Vorstellung im Sinne des § 79 GG. (nunmehr § 83 GG) erkennen lassen, als solche zu behandeln sein.

Für die Übernahme des § 273 Abs. 2 BAO (§ 203 Abs. 2 MAO) ist kein Bedürfnis zu erkennen, weil vor Beginn der Berufungsfrist, d.h. vor der Zustellung des Abgabenbescheides, mit der Einbringung von Berufungen nicht zu rechnen ist und ferner, weil es nach allgemeinen Grundsätzen für die Gültigkeit einer Berufung nicht auf deren Bezeichnung, sondern auf deren Inhalt ankommt. Die unrichtige Bezeichnung kann daher lediglich Anlass zu einer Mängelbehebung (§ 110) (nunmehr § 118) geben, nicht aber zu einer Zurückweisung der Berufung führen.

Judikatur:

VwGH 21.9.1988, 87/13/0222:

Hat die erstinstanzliche Behörde die Berufsfrist verlängert und wurde die Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid innerhalb der verlängerten Frist eingebracht, dann ist die Berufung als rechtzeitig erhoben zu behandeln. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat nicht mehr zu prüfen, ob die Verlängerung der Berufsfrist zu Recht erfolgt ist.

VwGH 22.02.1996, 93/15/0195: Freie Beweiswürdigung der Rechtzeitigkeit der Berufung.

Grundsätzlich ist zwischen dem Realakt einer Zustellung (entweder durch körperliche Übergabe oder durch Hinterlegung eines Schriftstücks) und dem Nachweis über eine gesetzmäßige Zustellung zu unterscheiden. Letzterer kann durch einen Zustellnachweis im Sinne des § 22 ZustG oder - wenn ein solcher fehlt oder mangelhaft ist - auf andere Weise nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung geführt werden (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, 1146 f). Die Vorgänge der Zustellung sind diesfalls von hit2Amts wegen zu ermitteln (vgl. dazu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1985, Zl. 84/04/0058; und Walter-Mayer, Das österreichische Zustellrecht (1983), 118 f, m.w.N.).

Anmerkungen:

Wenn die Behörde von der Versäumung der Rechtsmittelfrist ausgeht, hat sie dies dem Berufungswerber vorzuhalten (§ 79 Abs 4 AbgVG), oder – wenn Anhaltspunkte darauf hindeuten - zu prüfen, ob ein Zustellungsmangel vorliegt, andernfalls sie riskiert, dass ihr Bescheid vom VwGH aufgehoben wird. Der nicht zum Parteiengehör eingeladene Berufungswerber kann nämlich ohne Verstoß gegen das Neuerungsverbot die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte Zustellung des angefochtenen Bescheides in seiner VwGH-Beschwerde dartun (Ritz, BAO-Kommentar², 647 f).

§ 118 Mängelbehebung

Entspricht eine Berufung nicht den im § 111 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Behörde erster Instanz dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Vgl § 275 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Es gilt im Berufungsverfahren auch die Bestimmung über Formgebrechen von Eingaben nach § 20. Dem Auftrag zur Mängelbehebung kommt eine Rechtskraftwirkung nicht zu, er ist also kein Bescheid und nicht anfechtbar. Hingegen ist die Feststellung der Zurücknahme der Berufung (§ 107) (nunmehr § 115) ein rechtmittelfähiger Bescheid.

Judikatur:

VwGH 14.09.1992, 91/15/0135: Keine Zuständigkeit der Berufsbehörde, wenn kein Mängelbehebungsauftrag ergeht oder einem solchen unzureichend nachgekommen wird.

Nach § 275 BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen entspricht, dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Berufsbehörde, der keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Berufung vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Trifft sie eine solche dennoch, so belastet sie den erlassenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Februar 1977, Slg. 5078/F, vom 16. Dezember 1987, Zlen. 85/13/0108, 0131, und vom 4. April 1990, Zl. 89/13/0190). Die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages liegt daher nicht im Ermessen der Behörde. Fehlen einer Berufungsschrift Erfordernisse, die im § 250 BAO erschöpfend aufgezählt sind, muss die Behörde Maßnahmen nach § 275 BAO setzen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1990, Zl. 87/14/0013). Wird somit einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder - gemessen an dem sich aus den Vorschriften des § 250 orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, ist die Behörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetz vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1985, Zl. 85/15/0286).

VwGH 17.12.1998, 97/15/0130:

Ein Mängelbehebungsauftrag darf nicht zur Beibringung von Beweismitteln erteilt werden.

Anmerkungen:

1. § 118 AbgVG sieht ein Mängelbehebungsverfahren für inhaltliche Mängel von Berufungen vor (vgl § 20 AbgVG betreffend Formgebrechen, und § 13 Abs 3 AVG betreffend inhaltliche und formale Gebrechen).

2. Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht (rechtzeitig und hinreichend) nachgekommen, so ist die Behörde nach § 256 Abs 3 BAO verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird. Eine solche Verpflichtung ist dem AbgVG (§ 115) nicht zu entnehmen, könnte sich jedoch aus § 26 AbgVB ergeben.

§ 119

Berufungsvorentscheidung

(1) Liegt ein Anlass zur Zurückweisung (§ 117) nicht vor und sind etwaige Formgebrechen und inhaltliche Mängel behoben (§ 118), so kann die Behörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Behörde zweiter Instanz gestellt werden. Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt. Wird der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Behörde zweiter Instanz durch einen anderen hiezu Befugten als den Berufungswerber gestellt, so ist der Berufungswerber hievon unverzüglich in Kenntnis zu setzen. Wird ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Behörde zweiter Instanz rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Bei wirksamer Zurücknahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt. Dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der wirksamen Zurücknahme aller dieser Anträge. Auf das Recht zur Stellung des Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Behörde zweiter Instanz ist in der Berufungsvorentscheidung aufmerksam zu machen. Der § 27 Abs. 4 bis 6, der § 109 Abs. 2, 3, 5 und 6 sowie der § 115 sind sinngemäß anzuwenden. Ein verspätet eingebrachter Antrag ist von der Behörde erster Instanz durch Bescheid zurückzuweisen.

(2) Die Behörde erster Instanz hat die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Antrages (Abs. 1) von der Behörde zweiter Instanz zu entscheiden

ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ungesäumt der Behörde zweiter Instanz vorzulegen.

Vgl § 276 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Text entspricht dem § 276 BAO (§ 206 MAO) und ist den bisher gültigen Bestimmungen über den Einspruchsbescheid des § 41 AbgRG. angeglichen. An Stelle der bisherigen Bezeichnung „Einspruchsbescheid“ wird der Ausdruck „Berufungsvorentscheidung“ gebraucht, weil durch dieses Wort besser ausgedrückt wird, dass es sich um eine vorläufige Entscheidung handelt, die der Abgabepflichtige durch einen rechtzeitig gestellten Antrag (zwei Wochen) außer Kraft setzen kann.

Blg 31/1983 23.LT:

Gegenüber der bisherigen Fassung (...) sind folgende Änderungen vorgesehen:

Die Legitimation zur Erbringung der Berufung soll auf alle Personen erweitert werden, denen gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt;

Ausdehnung der Antragsfrist auf Entscheidung über die Berufung auf einen Monat und Möglichkeit der Erstreckung dieser Frist;

Die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung wird durch die Einbringung eines Vorlageantrages nicht aufgehoben;

Möglichkeit der Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Judikatur:

VwGH 24.01.1996, 93/13/0237:

Tritt ein Abgabepflichtiger den (erstmal) in einer Berufungsvorentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegen, so können diese als richtig angenommen werden, weil einer Berufungsvorentscheidung auch die Wirkung eines Vorhaltes (Parteiengehör) zukommt.

VwGH 22.02.1999, 98/17/0316: Zur Qualifikation eines Bescheides als Berufungsvorentscheidung.

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, erging über die Berufung vom 5. September 1989 keine formelle Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung. Der von der Gemeinde vorgelegte Bescheid vom 8. Jänner 1990 ist als erstinstanzlicher Bescheid ausgestaltet und enthält insbesondere die Rechtsmittelbelehrung, dass gegen den Bescheid binnen eines Monats nach Zustellung beim Gemeindeamt schriftlich oder telegrafisch das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden könne. Der Bescheid kann daher nicht als Berufungsvorentscheidung über die Berufung vom 5. September 1989 aufgefasst werden. Die belangte Behörde selbst hat sich in ihrer Gegenschrift nicht darauf berufen, dass der Bescheid des Bürgermeisters eine Berufungsvorentscheidung sei, sondern dass der Bürgermeister als unzuständige Behörde entschieden habe.

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zu § 276 Abs 2 BAO sieht das AbgVG nur eine einzige Berufungsvorentscheidung vor.

2. Durch eine Berufungsvorentscheidung wird das Berufungsverfahren beendet, wenn kein rechtszeitiger Vorlageantrag gestellt wird. Ob eine Berufungsvorentscheidung erlassen wird, liegt im Ermessen der erstinstanzlichen Behörde. Eine Berufungsvorentscheidung wird in der Regel dann erlassen werden, wenn damit gerechnet werden kann, dass hiedurch das Berufungsverfahren beendet wird (*Ritz*, BAO-Kommentar², 659 f).

3. Ein Vorlageantrag kann auch zurückgezogen werden (s VwGH 20.08.1998, 98/16/0161). Vgl § 115 AbgVG.

§ 120

Verbindung von Berufungen

Ist ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht, so sind diese Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

Vgl § 277 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Bestimmung entspricht dem im § 115 Abs. 3 (nunmehr § 123) aufgestellten Grundsatz, dass in einem Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden können und dass die Berufungsentscheidungen für und gegen die gleichen Personen wirken wie der angefochtene Bescheid.

Anmerkungen:

Zu verbinden sind nur rechtzeitige und zulässige Berufungen gegen ein und denselben Bescheid (s *Stoll*, BAO-Kommentar, 2729).

§ 121

Aufgaben der Behörde zweiter Instanz

(1) Die Behörde zweiter Instanz hat zu prüfen, ob ein von der Behörde erster Instanz nicht aufgegriffener Grund zur Zurückweisung der Berufung (§ 117) vorliegt. Ist ein solcher Grund gegeben, so hat die Behörde zweiter Instanz die Zurückweisung mit Bescheid auszusprechen.

(2) Im Berufungsverfahren hat die Behörde zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die der Behörde erster Instanz zukommen.

(3) Die Behörde zweiter Instanz kann notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens auch durch die Behörde erster Instanz vornehmen lassen.

(4) Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Behörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahren zur Kenntnis gelangen, ist selbst dann Bedacht zu nehmen, wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Vgl zu Abs 1 § 278 BAO, zu Abs 2 und 3 § 279 BAO, zu Abs 4 § 280 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der Abs. 1 enthält eine vom AVG. 1950 abweichende, aber im Zusammenhang mit der Berufungsvorentscheidung notwendige Bestimmung. Im weiteren vgl. § 66 Abs. 1 AVG 1950.

Der Abs. 3 (richtig: Abs. 4) entspricht dem Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsfindung und stellt gleichzeitig klar, dass im Abgabenberufungsverfahren ein so genanntes Neuerungsverbot nicht besteht (siehe auch § 44 (nunmehr § 52)). Es kann daher das Berufungsbegehren auch bis zur Entscheidung über die Berufung erweitert und ergänzt werden (siehe auch § 280 BAO in der Fassung der 2. Novelle, BGBl. Nr. 134/1969).

Judikatur:

VwGH 21.05.1992, 88/17/0216:

Aus dem Wortlaut des § 210 NÖ AO 1977 ("Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz ...zur Kenntnis gelangen ...") ist weiters zu schließen, dass es nicht darauf ankommt, auf welche Weise dies geschieht (vgl. hierzu Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Seite 876, Anmerkung 4 zu § 280 BAO).

VwGH 02.02.2000, 97/13/0187: Zum Begriff „im Laufe“ des Berufungsverfahrens.

"Im Laufe" im Sinne dieser Bestimmung ist dabei das Berufungsverfahren so lange, als es nicht abgeschlossen ist. Abgeschlossen ist das Berufungsverfahren erst dann, wenn eine wirksame Berufungsentscheidung erging. Eine solche liegt aber bei einer schriftlichen Erledigung zufolge § 97 Abs 1 lit a BAO - eine mündliche Verhandlung nach § 284 BAO mit einer Verkündung der Berufungsentscheidung hat im Beschwerdefall nach der Aktenlage nicht stattgefunden - erst mit ihrer Zustellung vor, und zwar auch dann, wenn es sich um den Bescheid eines Berufungssenates handelt (Hinweis E 21.5.1990, 89/15/0115). Weiters ist davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens ist, zur Rechtssphäre der Rechtsmittelbehörde gehört. Langen daher "neue Tatsachen, Beweise und Anträge" im Laufe des Rechtsmittelverfahrens bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein, so befindet sich das entsprechende Anbringen in der der Berufungsbehörde zuzurechnenden Sphäre und ist iSd § 280 BAO von der Rechtsmittelbehörde zu berücksichtigen (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 2745).

Anmerkungen:

1. Der VwGH prüft (Schlüssigkeitsprüfung) die Ausführungen im angefochtenen Bescheid betreffend Rechtzeitigkeit der Postaufgabe einer Berufung (Wahrung der Rechtsmittelfrist); vgl VwGH 22.09.2000, 99/15/0117 (ÖStZB 2001/181).
2. Nach Vorlage der Berufung ist nur noch die zweite Instanz zur Zurückweisung zuständig (kritisch Ritz, BAO-Kommentar², 664).
3. Die Berufungsbehörde ist verpflichtet, auch außerhalb der vorgebrachten Berufungspunkte den angefochtenen Bescheid zu überprüfen (Ritz, BAO-Kommentar², 665).
4. Im Berufungsverfahren besteht kein Neuerungsverbot.

§ 122

Aussetzung der Berufungsentscheidung

(1) Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Berufung anhängig oder behängt sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung ist, so kann die Entscheidung über diese unter Mitteilung der hiefür maßgebenden Gründe ausgesetzt werden, sofern nicht überwiegend Interessen der Partei entgegenstehen.

(2) Eine Aussetzung der Entscheidung gemäß Abs. 1 ist von der Behörde zweiter Instanz durch Bescheid auszusprechen. Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass der Aussetzung gemäß Abs. 1 gegeben hat, ist das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

Vgl § 281 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Hier sollen die Bestimmungen des § 42 AbgRG. über die Aussetzung der Berufungsentscheidung übernommen werden. Bei anhängigen Berufungen, „wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage“ handelt es sich nicht um Vorfragen im Sinne des § 45, sondern es soll die abzuwartende Entscheidung lediglich zum Vorbild dienen. Weiters sollen hiedurch divergierende Entscheidungen möglichst verhindert werden. Dagegen handelt es sich bei den „sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde anhängigen Verfahren“ in der Regel um echte Vorfragen im Sinne des § 45.

In beiden Fällen hat die Berufungsbehörde nach ihrem freien Ermessen die Wahl, ob sie die maßgebende Entscheidung formlos abwarten oder ob sie mit

Bescheid ihre Entscheidung formell aussetzen will. Nur im letzteren Fall tritt Hemmung der Verjährungsfrist ein (§ 75 Abs. 6 lit. b).

Judikatur:

VwGH 21.09.1990, 90/17/0060: Keine Entscheidungspflicht für den Zeitraum der Aussetzung.

Daraus folgt, dass der Aussetzungsbescheid dem Rechtsbestand angehört und seine rechtlichen Auswirkungen, solange dies der Fall ist, auch vom Verwaltungsgerichtshof beachtet werden müssen. Diese Auswirkungen bestehen aber hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit insbesondere darin, dass mit Erlassung des Aussetzungsbescheides für den Zeitraum der Aussetzung in der Sache keine Entscheidungsspflicht der belangten Behörde besteht (vgl. dazu auch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Jänner 1989, Zl. 88/13/0054, und die dort angegebenen Judikaturhinweise). IdS auch VwGH 27.09.1994, 94/17/0328, 14.10.1999, 99/16/0335.

VwGH 12.08.1997, 93/17/0005: Aussetzung bewirkt kein Recht auf Nichtbeendigung des Verfahrens.

Wenn in der Beschwerde geltend gemacht wird, dass das Abgabenverfahren mit Bescheid vom 21. November 1991 rechtskräftig ausgesetzt worden sei, so ist dazu darauf hinzuweisen, dass nach der hg. Rechtsprechung aus einer bescheidmäßigen Aussetzung eines Verfahrens nach § 38 AVG kein Recht auf Nichtbeendigung des ausgesetzten Verfahrens erwächst (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. März 1985, Zl. 85/08/0031,0032, und vom 23. April 1986, Zl. 86/11/0011). Gleiches gilt auch im Falle einer Aussetzung des Verfahrens gemäß § 212 Tiroler Landesabgabenordnung, wobei im Beschwerdefall hinzukommt, dass mit dem Inkrafttreten des Art. II § 2 Abs. 3 der FAG-Novelle 1991 sich nach Erlassung des Aussetzungsbescheides eine neue Rechtslage ergab. Da diese Änderung der Rechtslage jene Fragen betrifft, die Anlass zur Aussetzung des Berufungsverfahrens gaben (verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 9 Abs. 2 Tir. Getränke- und Speiseeissteuergesetz, diesbezügliches Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof) hatte diese Änderung zur Folge, dass insofern die Rechtskraftwirkung des Aussetzungsbescheides nicht mehr gegeben war.

VwGH 20.08.1998, 98/16/0025: Abstraktes Interesse ist kein überwiegendes Parteiinteresse. Deutliche Anführung des Verfahrens, dessentwegen ausgesetzt wird, in der Bescheidbegründung genügt. Aussetzung wegen des „leading case“ ist nicht zwingend.

Selbst dann also, wenn die belangte Behörde der Beschwerdeführerin gar keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt hätte, fehlte es im vorliegenden Fall an einem konkret erkennbaren überwiegenden Interesse der Beschwerdeführerin an der Fortsetzung des Berufungsverfahrens (vgl. dazu Ritz, a.a.O. 20 und die dort angeführte hg. Judikatur). Ein bloß abstraktes, allein in der gemeinschaftsrechtlichen Dimension des Falles begründetes Interesse steht einer Anwendung des § 216 Abs. 1 WAO ebenso wenig entgegen wie das Argument der Beschwerde, die Aussetzung mindere die Chancen der Beschwerdeführerin, in den Genuss der allfälligen Auswirkungen der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes im eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren zu kommen. Letzteres deshalb, weil in Ermangelung einer konkreten Darstellung von Argumenten, die im Falle einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde zu einer Ergänzung des Vorabentscheidungsverfahrens geführt hätten, davon auszugehen ist, dass der Verwaltungsgerichtshof den Fall der Beschwerdeführerin selbst ebenfalls bis zur

Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofes in den Beschwerdefällen Zlen. 97/16/0221, 0021, ausgesetzt hätte, womit dieser Fall gar nicht "Anlassfall" eines Vorabentscheidungsverfahrens geworden wäre. Was die Rüge betrifft, das hg. Beschwerdeverfahren Zl. 97/16/0328, dessentwegen die belangte Behörde ihr Berufungsverfahren aussetzte, hätte im Spruch des angefochtenen Bescheides konkret angeführt werden müssen, ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass dies nach der hg. Judikatur nicht erforderlich ist. Es genügt vielmehr, das Anlassverfahren im Bescheid so deutlich anzuführen, dass es von der betroffenen Partei unmittelbar und ohne Zuhilfenahme der Berufungsbehörde individualisiert werden kann (vgl. dazu die bei Ritz, a.a.O. Rz. 19 zu § 281 BAO referierte hg. Judikatur). Das kann auch in der Bescheidbegründung des Aussetzungsbescheides geschehen und hat die belangte Behörde dieser Begründungspflicht entsprochen. Wird wegen eines anhängigen Verwaltungsgerichtshofverfahrens ausgesetzt, so ist die Angabe der Geschäftszahl des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend (Ritz, a.a.O. unter Berufung auf das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1989, Zl. 88/16/0193). Insoweit schließlich die Beschwerdeführerin verneint, dadurch in ihren Rechten verletzt zu sein, dass die belangte Behörde ihre Entscheidung "nur" wegen des hg. Verfahrens Zl. 97/16/0328 ausgesetzt hat und nicht wegen des von der Beschwerde so bezeichneten "LeadingCase" Zlen. 97/16/0221, 0021, ist auf Folgendes zu verweisen: Abgesehen davon, dass dem Begriff "Leading Case" jeder normative Inhalt fehlt und sich aus § 216 Abs. 1 WAO kein subjektives Recht darauf ergibt, dass dann, wenn mehrere Anlassverfahren vorliegen, nur wegen eines bestimmt qualifizierten Anlassverfahrens ausgesetzt werden darf, fehlte den hg. Beschwerdefällen Zlen. 97/16/0221, 0021, zur Zeit der Erlassung des angefochtenen Bescheides jenes besondere Element, welches sie in den Augen der Beschwerdeführerin zum "LeadingCase" macht, weil der hg. Beschluss zur Einholung einer Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofes erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheides gefasst wurde. Dazu kommt, dass das hg. Verfahren Zl. 97/16/0328 selbst bis zur Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofes ausgesetzt wurde und sofort nach Vorliegen der Vorabentscheidung aus verfahrensökonomischen Gründen selbstverständlich zusammen mit den Beschwerdefällen Zlen. 97/16/0221, 0021, auf Basis der Rechtsmeinung des Europäischen Gerichtshofes einer Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof zugeführt werden wird, sodass auch unter dem Aspekt eines Verzögerungsnachteiles ein besonderes Interesse der Beschwerdeführerin, das einer Aussetzung entgegenstünde, nicht erblickt werden kann.

VwGH 31.03.1999, 99/16/0052; 99/16/0053: Überwiegendes Parteiinteresse gegeben, wenn einschlägiges Normprüfungsverfahren beim VfGH anhängig ist oder die bevorstehende Gerichtsanhängigkeit der Norm dargetan wird.

In den Beschwerden wird einerseits darauf hingewiesen, dass in den Fortsetzungsanträgen konkrete verfassungsrechtliche Bedenken dargelegt wurden und andererseits geltend gemacht, die belangte Behörde habe vor Erlassung ihrer Bescheide zur Darlegung der der Aussetzung allenfalls entgegenstehenden Parteiinteressen kein rechtliches Gehör gewährt. Dazu wird in den Beschwerden ausführlich dargelegt, was bei Gewährung des rechtlichen Gehörs in Richtung einer sich aus der in nächster Zeit zu erwartenden Vorabentscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (über die vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18. Dezember 1997, Zlen. 97/16/0221, 0021, vorgelegten Fragen) ergebenden Verfassungswidrigkeit der geltenden Getränkesteuervorschriften vorgebracht worden wäre. Dazu verweisen die Beschwerden insbesondere darauf, dass die hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass auf Grund der zu erwartenden Entscheidung des EuGH (betreffend alkoholische Getränke) die Frage einer

sich daraus für nicht alkoholische Getränke ergebenden Verfassungswidrigkeit (Gleichheitswidrigkeit) im Rahmen des schon beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens, Zl. 97/16/0221, zum Anlass eines Normprüfungsantrages und daraus folgend, eines entsprechenden Verfahrens beim Verfassungsgerichtshof gemacht werden wird.

Demgegenüber sieht sich die Beschwerdeführerin durch die verfüigten Aussetzungen daran gehindert, rechtzeitig durch Vorantreibung ihrer Verfahren (allenfalls im Wege der Erhebung von Säumnisbeschwerden) die Erlassung von Berufungsbescheiden zu erwirken, um diese dann im Wege einer Anfechtung beim Verfassungsgerichtshof zu Anlassfällen zu machen. Diesen Bedenken kann sich der Verwaltungsgerichtshof nicht verschließen. In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde betont, dass die Frage, ob die Absicht der Erhebung einer Verfassungsgerichtshofbeschwerde zwecks Erlangung der so genannten "Ergreiferprämie" einer Aussetzung entgegensteht, jeweils im Einzelfall zu beurteilen ist (vgl. dazu zB das bei *Ritz*, BAO-Kommentar unter Rz 16 Abs. 1 zu § 281 BAO referierte hg. Erkenntnis vom 3. September 1987, Zl. 87/16/0061). Der weiters von der Judikatur geforderten Voraussetzung, dass beim Verfassungsgerichtshof schon ein einschlägiges Verfahren anhängig sein muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Oktober 1984, 84/14/0018,0044) ist jedenfalls der Fall gleichzuhalten, dass die bevorstehende Gerichtsanhängigkeit der präjudiziellen Norm dargetan wird (so *Stoll*, BAO-Kommentar III, 2752 Abs. 2 letzter Halbsatz). Davon ist auf Grund der von den Beschwerden dargelegten Argumente jedenfalls auszugehen. Mit Rücksicht darauf, dass - anders als dies in der jeweils tragenden Begründung der angefochtenen Bescheide zum Ausdruck gebracht wird - schon in den beiden Fortsetzungsanträgen gemäß § 216 Abs. 3 WAO konkrete verfassungsrechtliche Bedenken vorgetragen wurden, die keineswegs von vornherein als aussichtslos abqualifiziert werden können, ergibt sich daher schon auf Grund des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, dass die behauptete Rechtsverletzung vorliegt.

VwGH 01.09.1999, 99/16/0097: Parteigehör vor Aussetzung zwingend.

Vor Erlassung des Aussetzungsbescheides ist die Partei von der beabsichtigten Aussetzung zu verständigen, es sei denn, die Partei selbst regt die Aussetzung an. Eine Nichtverständigung ist ein Verfahrensmangel, der dann zur Aufhebung des Bescheides durch den Verwaltungsgerichtshof führt, wenn er wesentlich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. November 1985, Zl. 84/15/0053).

VwGH 01.09.1999, 99/16/0104: Aussetzung liegt im Ermessen.

Die Aussetzung der Entscheidung über eine Berufung stellt eine Ermessensentscheidung dar (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 670). Eine solche Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Zur Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine Entscheidung über eine Aussetzung gegeben sind, hat die Behörde zu ermitteln, ob einer Aussetzung überwiegende Interessen entgegenstehen. Zu diesem Zweck hat sie der Partei rechtliches Gehör zu gewähren.

VwGH 01.09.1999, 99/16/0278; 99/16/0293; 99/16/0294: Nichtgewährung des Parteigehörs vor Aussetzung ist Verfahrensmangel.

Im vorliegenden Fall wurde zwar im Verwaltungsverfahren der Beschwerdeführerin keine Gelegenheit gegeben, sich zur beabsichtigten Aussetzung zu äußern und damit das Parteigehör verletzt. Jedoch enthält auch die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde keinerlei Vorbringen dahin, welche der Aussetzung entgegenstehenden Interessen die Beschwerdeführerin ins Treffen geführt hätte, wäre ihr Parteigehör gewährt worden. Der unterlaufene Verfahrensmangel ist daher nicht von Relevanz (vgl. dazu z.B. *Ritz*, aaO Rz 21zu § 115 BAO u.v.a.).

VwGH 01.09.1999, 99/16/0154 (vgl ebenso 27.01.2000, 99/16/0251): Zum Begriff der überwiegenden Parteiinteressen.

Überwiegende Parteiinteressen, die einer Aussetzung entgegenstehen, sind nur solche, die sich im Einzelfall aus einem besonders gelagerten Sachverhalt ergeben. So sind keine der Aussetzung entgegenstehenden Interessen zB das Interesse an einer raschen Erledigung oder an einer Entscheidung ohne unnötigen Aufschub sowie die lange, mit Rechtsunsicherheit verbundene Wartezeit (...). Überwiegende Interessen können sich jedoch insbesondere aus dem drohenden Verlust der "Ergreiferprämie" beim Verfassungsgerichtshof ergeben, wenn die Aussetzung die Partei hindert, Anlassfall iSd Art 140 Abs 7 B-VG zu werden (in diesem Sinne zuletzt das hg Erkenntnis vom 31. März 1999, Zlen 99/16/0052,0053). Im Beschwerdefall wurde in der Abgabenberufung die Aussetzung des Berufungsverfahrens ausdrücklich beantragt. Erst in der von der belangten Behörde als Fortsetzungsantrag iSd § 216 Abs 3 WAO gewerteten Eingabe vom 9. Jänner 1999 wurden Einwendungen gegen eine Aussetzung erhoben, wobei zur Begründung auf die "unklare Rechtsituation" verwiesen wurde. Mit diesem lapidaren Hinweis hat aber die Beschwerdeführerin keinen Sachverhalt dargelegt, auf Grund dessen vom Vorliegen überwiegender, einer Aussetzung entgegenstehender Interessen auszugehen war. Der Umstand allein, dass in der Berufung gegen den Abgabenbescheid die Verdrängung der Bestimmungen über die Erhebung der Getränkesteuer durch das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union releviert worden ist, konnte die Darlegung von überwiegenden Interessen der Partei an der Fortsetzung des Verfahrens nicht ersetzen.

VwGH 14.10.1999, 99/16/0335 (ÖStZB 2000/103): Aussetzung ist mit Bescheid auszusprechen.

Gemäß § 210 Abs 2 der Oö LAO 1996, LGBI 107/1996, ist eine Aussetzung mit Bescheid auszusprechen. Auch im Anwendungsbereich des § 38 AVG stellt die förmliche Mitteilung der Aussetzung des Verfahrens einen Bescheid dar (vgl *Hauer – Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁵, unter ENr 23 zu § 38 AVG referierte Judikatur des VwGH). Da das Schreiben der belangten Behörde vom 5.3.1999 idS zweifelsfrei darin zu verstehen ist, dass damit normativ dem ausdrücklichen Antrag des Beschwerdeführers entsprochen wurde, liegt ein vom Beschwerdeführer nicht bekämpfter und damit in Rechtskraft erwachsener Aussetzungsbescheid vor. Damit hat aber die belangte Behörde ihre Entscheidungspflicht über die erhobene Vorstellung nicht verfehlt.

VwGH 25.11.1999, 99/16/0155: Zur Geltendmachung von Parteiinteressen (erst) im Vorstellungsverfahren.

Eine Berücksichtigung von Interessen, die vor der Gemeindebehörde trotz Vorhalt nicht behauptet wurden, kann durch die Vorstellungsbehörde nicht erfolgen, weil der Gemeindebescheid an der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Erlassung zu beurteilen ist (...). Zu diesem Zeitpunkt lagen aber trotz Aufforderung keine (bzw keine fristgerecht geltend gemachten) Parteiinteressen vor, weshalb die belangte Behörde der Vorstellung (gegen den gemeindebehördlichen Aussetzungsbescheid) zu Recht keine Folge gegeben hat.

VwGH 11.07.2000, 2000/16/0321: Aussetzung hindert nicht Amts- und Organhaftungsansprüche geltend zu machen.

Das Berufungsverfahren wurde im Hinblick auf das bereits genannte Vorabentscheidungsverfahren ausgesetzt. Nach der Entscheidung des EuGH in dieser Sache liegen die Aussetzungsvoraussetzungen nicht mehr vor und das Abgabenverfahren ist daher ab diesem Zeitpunkt weiterzuführen. Eine vom EuGH ausgesprochene

Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer wird daher bei der Vorschreibung der Getränkesteuer im weiterzuführenden Berufungsverfahren zu berücksichtigen sein. Die behauptete Rechtsverletzung, im Falle der Aussetzung des Berufungsverfahrens bei Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer, keine Staats- oder Amtshaftungsansprüche geltend machen zu können, liegt nicht vor, weil die Beschwerdeführerin selbst die Aussetzung des Berufungsverfahrens begehrt hat und überdies nach Entscheidung des EuGH über die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer das Berufungsverfahren weiterzuführen und die Beschwerdeführerin nicht gehindert ist, ihre Rechte geltend zu machen.

Anmerkungen:

1. In diesem Zusammenhang soll darauf hingewiesen werden, dass zwar die Vorstellungsbehörde gemäß § 92 Abs 4 GG für das aufsichtsbehördliche Verfahren ohne Rücksicht auf den Gegenstand ausschließlich die Bestimmungen des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes anzuwenden hat. Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen sie dasstellungsverfahren aussetzen darf, gilt somit § 38 AVG. Allerdings hat der VwGH in seiner Judikatur (VwGH 14.10.1999, 99/16/0288,0289) diese Voraussetzungen - „jedenfalls in Abgabenangelegenheiten“ (anders offenkundig im Fremdenrecht VwGH 12.03.1999, 97/19/0066) - dem § 122 AbgVG angeglichen. Die Vorstellungsbehörde hat somit bei einer beabsichtigten Aussetzung im Rahmen ihrer Ermessensübung (und der dazu erforderlichen Begründung) nicht nur Gründe der Verfahrensökonomie, sondern auch - allenfalls entgegenstehende - Parteiinteressen zu berücksichtigen und diesbezüglich Parteiengehör zu gewähren.

2. Während im Verfahren nach § 122 AbgVG nicht nur wegen Vorfragen, sondern auch wegen ähnlicher Rechtsfragen ausgesetzt werden kann, ist eine Aussetzung für die Vorstellungsbehörde gemäß § 92 Abs 4 GG iVm § 38 AVG nur wegen Vorfragen möglich. Im stellungsverfahren ist deshalb ausschließlich das beim EuGH anhängige Vorabentscheidungsverfahren als Vorfrage zu qualifizieren (s VwGH 28.09.2000, 2000/16/0338), nicht aber jenes innerstaatliche Verfahren, im Rahmen dessen die Vorlage an den EuGH beschlossen wurde (s VwGH 19.12.2000, 99/12/0286).

3. Neben der förmlichen Aussetzung gibt es die - nicht gesetzlich geregelte - Möglichkeit, das Verfahren „ruhend“ zu stellen. Dies setzt einen befristeten Verzicht auf die Behandlung der Angelegenheit von Seiten des Antragstellers voraus. Ein solcher Verzicht wird vom VwGH „als Verzicht auf das mit der Antragstellung begründete Recht auf Entscheidung der Behörde gemäß Art 132 B-VG iVm § 27 VwGG“ gedeutet. Die Wirkung dieses befristeten Verzichtes auf das Recht auf Entscheidung ist darin zu sehen, dass das mit dem Antrag begründete Recht auf Entscheidung binnen sechs Monaten und damit die diesem Recht gegenüberstehende Pflicht der Behörde zur Entscheidung binnen sechs Monaten, ab dem Zeitpunkt des Einlangens des Antrages auf „Ruhens“ und für die Dauer des „Ruhens“ nicht gegeben ist. Mit dem Wegfall dieser Wirkung nach Ablauf der Frist entsteht gemäß § 27 VwGG wiederum die Entscheidungspflicht der Behörde binnen sechs Monaten von Neuem. Die Verfahrensdauer vor der Stellung des Antrags auf Ruhens des Verfahrens wird somit in die Entscheidungsfrist nicht eingerechnet. (Vgl VwGH 15.12.1993, 93/01/0307)

4. Durch die Erlassung eines Aussetzungsbescheides erlischt nicht nur die Entscheidungspflicht über die Berufung, sondern auch das Recht, über sie zu

entscheiden. Allerdings hat die Partei kein subjektiv-öffentliches Recht auf das Unterbleiben einer Entscheidung über die Berufung, sodass auch eine objektiv rechtswidrige Fortsetzung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens von der Partei nicht erfolgreich beim VwGH gerügt werden kann (s *Ritz*, BAO-Kommentar², 671). Sofern die Vorstellungsbehörde unter Anwendung des § 38 AVG das Vorstellungsverfahren aussetzt, kann sie den Aussetzungsbescheid gemäß § 68 Abs 2 AVG aufheben (s *Hauer/Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁵, 249).

§ 123

Berufungsentscheidung

(1) Die Berufungsentscheidung hat zu enthalten

- a) die Namen der Parteien des Berufungsverfahrens und ihrer Vertreter,
- b) die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides,
- c) den Spruch,
- d) die Begründung.

(2) Die Behörde zweiter Instanz hat, sofern die Berufung nicht als unzulässig oder verspätet zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Behörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Berufungsverfahren können nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid.

(4) Eine Berufungsentscheidung über das Bestehen und die Höhe einer Abgabenschuld, die auf Grund eines vom Haftungspflichtigen eingebrachten Rechtsmittels (§ 110) ergeht, wirkt auch für und gegen den Abgabepflichtigen.

(5) Gegen Berufungsentscheidungen und gegen sonstige Bescheide der Behörden zweiter Instanz ist ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Zu Abs 1 vgl § 288 Abs 1 BAO, zu Abs 2 vgl § 289 BAO, zu Abs 3 und 4 vgl § 290 BAO, zu Abs 5 vgl § 291 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Vorschrift findet ihre Ergänzung in den §§ 25 ff. über die Form der schriftlichen Erledigungen. Im Übrigen vgl. § 66 Abs. 2 und 4 AVG. 1950. Die

Berufungsbehörde kann über das Berufsbegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Berufungswerbers abändern.

Der im Abs. 3 aufgestellte Grundsatz soll verhindern, dass über Berufungen, die bei gleicher Rechtslage von verschiedenen Berufungswerbern eingebracht wurden, unterschiedliche Entscheidungen ergehen. In gleicher Sache anhängige Berufungen sind, daher stets zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Abs. 4 stellt sich als Korrelat zu § 102 (nunmehr § 110) dar. Abs. 5 übernimmt den Grundsatz des nur zweistufigen Instanzenzuges, den das Abgabenverfahren im Allgemeinen bisher schon gekennzeichnet hat. Für die im eigenen Wirkungsbereich zu verwaltenden Gemeindeabgaben hat dieser im § 45 GG. bereits berücksichtigte Grundsatz die Bedeutung, dass ein Rechtsmittelzug an die Gemeindevertretung nicht mehr zulässig ist. Die Aufgaben der Gemeinden beim Vollzug des Kriegsofferabgabengesetzes (und bei der Verwaltung nicht eigener Beiträge) besorgen die Gemeinden jedoch im übertragenen Wirkungsbereich. Behörde zweiter Instanz ist, und zwar unbeschadet der Aufsichtsbefugnisse des Landesabgabenamtes nach §§ 9 und 11 Abs. 3 Kriegsofferabgabengesetz, die Landesregierung.

Judikatur:

VwGH 18.04.1974, 0400/74 (VwSlg 4675 F):

Eine Beschwerde gegen einen Bescheid, mit dem dem Berufsbegehren des Bf (hier in Angelegenheit der Einheitsbewertung) vollinhaltlich Rechnung getragen wurde, ist mangels Verletzung eines subjektiv-öffentlichen Rechtes (mangelnder Beschwerdeberechtigung) zurückzuweisen

VwGH 27.10.1983, 81/16/0165 (VwSlg 5281 F): Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanpruches erst im Berufungsverfahren macht angefochtenen Bescheid rechtswidrig..

Die Rechtsmittelbehörde hat auch die Rechtmäßigkeit des Zeitpunktes der Abgabefestsetzung zu beachten; ist der Abgabenspruch in Wahrheit erst während des Berufungsverfahrens entstanden, war der erstinstanzliche Bescheid insofern rechtswidrig. Dessen uneingeschränkte Bestätigung durch die belangte Behörde (Berufungsbehörde) verletzt den befreiten Abgabenschuldner in seinen Rechten.

VwGH 06.07.1990, 87/17/0198: Zum Begriff „Sache“ im Abs 2.

Gemäß § 123 Abs. 2 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl. Nr. 23/1984 (AbgVG), hat die Behörde zweiter Instanz, sofern die Berufung nicht als unzulässig oder verspätet zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. "Sache" im Sinne dieser Gesetzesstelle (ebenso wie im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO oder des § 66 Abs. 4 AVG 1950) ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen RECHTLICHEN ART nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine ANDERE ABGABE als die von der Abgabenbehörde erster Instanz festgesetzte Abgabe vorschreiben, eine Partei erstmals in eine Schuldnerposition verweisen etc. Eine solche

Entscheidung fällt nicht in die funktionelle Zuständigkeit der Berufungsbehörde; ein Verstoß dagegen belastet den Berufungsbescheid im diesbezüglichen Umfang mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (vgl. hierzu das zum inhaltlich übereinstimmenden § 224 Abs. 1 WAO ergangene Erkenntnis vom 19. September 1986, Zl. 84/17/0151, sowie die dort wiedergegebene Lehre und umfangreiche weitere Rechtsprechung).

VwGH 23.10.1991, 88/17/0013: Unzulässigkeit nach erstinstanzlichem Feststellungsbescheid einen zweitinstanzlichen Festsetzungsbescheid zu erlassen.

Im Beschwerdefall hat der Bürgermeister der mitbeteiligten Gemeinde mit dem Bescheid vom 15. Juni 1987 trotz der Überschrift "Abgabenbescheid" nach dessen ausdrücklichen Aussage wie auch nach dessen Inhalt lediglich einen Feststellungsbescheid über die Höhe der gegenständlichen Abgabe erlassen. Unabhängig von der Frage, ob dies rechtlich zulässig war oder nicht, war es der Abgabenbehörde zweiter Instanz verwehrt, diesen Feststellungsbescheid durch einen Bescheid über die Abgabefestsetzung zu ersetzen.

VwGH 19.02.1993, 90/17/0406: Bedeutung eines abweisenden Berufungsentscheides

Die Abweisung einer Berufung durch die Berufungsbehörde bedeutet, dass diese die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung auch zum Inhalt ihres Abpruches gemacht hat; mit diesem Spruchinhalt ist der zweitinstanzliche Bescheid an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides getreten (Hinweis E 4.9.1992, 90/13/0164).

VwGH 19.09.1995, 95/14/0038: Zur maßgeblichen Rechtslage bei Bescheiden im Allgemeinen sowie bei Steuerbescheiden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 4. Mai 1977, Slg NF 9315/A, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass im Allgemeinen die Rechtsmittelbehörde das im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides geltende Recht anzuwenden habe; eine andere Betrachtungsweise sei dann geboten, wenn etwa der Gesetzgeber in einer Übergangsbestimmung zum Ausdruck bringe, dass auf anhängige Verfahren noch das bisher geltende Recht anzuwenden sei, oder wenn darüber abzusprechen sei, was an einem bestimmten Stichtag oder in einem konkreten Zeitraum rechtens gewesen sei. Enthalten materiell rechtliche Steuergesetze keine besondere Anordnung über den Zeitpunkt ihrer Wirksamkeit, ist bei Erlassung von Steuerbescheiden grundsätzlich jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde (vgl. hg Erkenntnis vom 8. April 1991, 89/15/0111; Stoll, BAO-Kommentar, S 62; Öhlinger, Verfassungsrecht², 164; zu weiteren Fällen zeitraumbezogener Betrachtung vgl. hg Erkenntnis vom 19. Februar 1991, 90/08/0177). Vgl. auch VwGH 08.04.1991, 89/15/0111. (Vgl. auch § 3 AbgVG, aber auch §§ 99 f AbgVG)

VwGH 26.05.1997, 96/17/0335:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat nämlich eine Berufungsentscheidung die rechtliche Wirkung, dass der erstinstanzliche Bescheid in der Berufungsentscheidung aufgegangen ist und diese, sobald sie erlassen UND SOLANGE SIE AUFRECHT IST, der alleinige und ausschließliche Träger des Bescheidinhaltes ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. September 1977, Slg. Nr. 9379/A).

Anmerkungen:

1. Der Berufungsbehörde ist es verwehrt, in einer Angelegenheit, die noch nicht Gegenstand eines erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war – im Ergebnis erstmals – abzusprechen (s VwGH 26.02.1998, 93/14/0022).

2. Eine ersatzlose Aufhebung des erstinstanzlichen Bescheides ist nur zulässig, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung (auch keine Festsetzung mit „0“) in Betracht kommt. Eine Aufhebung und gleichzeitige Zurückverweisung an die erstinstanzliche Behörde (analog § 66 Abs 2 AVG) ist im AbgVG nicht vorgesehen (s VwGH 16.12.1999, 97/16/0075). Allerdings sieht das AbgVG zur Entlastung der Berufungsbehörde in § 121 Abs 3 die Möglichkeit vor, dass die erste Instanz im Berufungsverfahren mit der Ermittlungstätigkeit beauftragt wird.

3. Vgl auch VwGH 21.01.1994, 94/11/0192, 0193, 0194 (zur Wirkung der Zustellung der Berufsentscheidung an eine Person, obwohl zwei Personen Berufung erhoben haben, abgedruckt bei § 27).

4. Nach der Entscheidung der gemeindebehördlichen Berufungsbehörde (Abgabenkommission, § 13 AbgVG) kann gemäß § 83 GG dagegen binnen zwei Wochen Vorstellung an die Vorarlberger Landesregierung erhoben werden.

§ 124

Berichtigung von Schreib- und Rechenfehlern

Die Behörde kann in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automatisierten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit berichtigen.

Vgl § 293 Abs 1 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 116 bis 120 (nunmehr §§ 124 bis 128)

Wie schon die Überschrift „Sonstige Abänderung von Bescheiden“ dem AVG. 1950 entnommen ist, sollen hier in Anlehnung an den Aufbau des AVG. 1950 die Fälle der Abänderung und Behebung von Amts wegen, die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand behandelt werden. Durch den aus der RAO inhaltlich übernommenen § 24 Abs. 5 AbgRG. bestand das Behebungsrecht durch aufsichtsbehördliche Maßnahmen in sachlicher Beziehung praktisch unbegrenzt und war nur zeitlich durch die Verjährungsfristen beschränkt. Die MAO hat, stets in Angleichung an die BAO, das Behebungsrecht (Recht auf Abänderung und Behebung von Bescheiden) auf die in den §§ 216 bis 231 erschöpfend angeführten Formen und Fälle eingeschränkt.

Aber auch in diesem Rahmen ist der Grundsatz der materiellen Rechtskraft der Bescheide im Abgabenverfahrensrecht noch wesentlich weniger verankert als im AVG. 1950. Die stärkere Durchbrechung des genannten Grundsatzes liegt im Interesse der staatlichen Haushaltsführung und in jenem des Fiskus selbst. Die Unterschiede der MAO von den parallelen Vorschriften des AVG. 1950 in Bezug auf die Durchbrechungen des Grundsatzes der materiellen Rechtskraft erscheinen für den Anwendungsbereich des AbgVG. noch immer zu groß, wenn man den ebenso wichtigen Grundsatz der Rechtssicherheit im Abgabenverfahren tunlichst wahren will. Insoweit sind die auch zum Unterschied von den Abgabenverfahrensgesetzen der übrigen Länder enthaltenen. Abweichungen von der MAO zu beachten. Beibehalten aber wurde zunächst die Abweichung vom AVG. 1950, dass, abgesehen vom Recht der jederzeitigen Fehlerberichtigung nach § 113 (siehe § 62 Abs. 4 AVG. 1950), die amtswegige Abänderung und Behebung. von Abgabenbescheiden außerhalb des ordentlichen Rechtsmittel-(Berufungs-)verfahrens teilweise ohne Rücksicht darauf zulässig ist, ob diese Bescheide rechtskräftig sind oder nicht. Die Bescheide müssen nur wirksam im Sinne des § 29 (§ 97 BAO) sein.

Zu § 116 (nunmehr §§ 124)

Das Wort „jederzeit“ ist in Anlehnung an § 62 Abs. 4 AVG. 1950 sowie an § 22 Abs. 4 AbgRG. zur Vermeidung einer irrigen Auslegung eingefügt.

Blg 31/1984 23.LT:

Durch die vorgesehene Neufassung soll die Berichtigungsmöglichkeit (...) auf Unrichtigkeiten ausgedehnt werden, die durch den Einsatz einer automatisierten Datenverarbeitungsanlage entstehen können und Schreib- und Rechenfehlern gleichzusetzen sind.

Judikatur:

VwGH 03.10.1996, 96/06/0111:

Ein Berichtigungsbescheid wirkt ungeachtet seiner möglichen Rechtswidrigkeit auf den berichtigten Bescheid zum Zeitpunkt der Erlassung desselben zurück (Hinweis E 19.3.1991, 85/08/0042, E 10.12.1986, 86/11/0007, sowie E 30.10.1991, 91/09/0047 und 0108). Eine Berichtigung eines Bescheides kann weiters auch noch im Laufe eines VwGH-Verfahrens erfolgen (Hinweis E 10.12.1986, 86/11/0007, und E 14.9.1993, 90/07/0152). Durch die Berichtigung kann sich gegebenenfalls auch die belangte Behörde ändern (Hinweis E 10.12.1986, 86/11/0007; hier konnte dahingestellt bleiben, ob diese Grundsätze für die Wirkung und die Zulässigkeit einer Berichtigung anzuwenden sind).

Anmerkungen:

1. Schreibfehler sind zB Abschreibfehler, Rechtschreibfehler, Verschreiben beim Namen (des Bescheidadressaten), Verschreiben bei der Datumsangabe. Allerdings ermöglicht § 124 AbgVG nicht, den Bescheidadressaten auszutauschen. Rechenfehler sind zB Additionsfehler oder Fehler beim Vertippen an einer Rechenmaschine. Schreib- und Rechenfehler müssen nicht offenbar sein. Andere offenbare und ähnliche Fehler sind zB Fehler in der Ausdrucksweise; die Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid, sondern kann auch aus dem Akt ersichtlich sein. Nicht nur der Bescheidspruch, auch andere

Bescheidbestandteile können berichtigt werden (*Ritz*, BAO-Kommentar², 690, 692).

2. Berichtigungen sind gemäß § 126 Abs 6 AbgVG nach Ablauf der Verjährungsfrist (§ 83 und § 104) nicht mehr zulässig.

3. Berichtigungen sind mit Bescheid vorzunehmen. Der berichtigende Bescheid tritt zum fehlerhaften Bescheid hinzu und bildet mit ihm eine Einheit.

§ 124a¹⁾

Änderung oder Aufhebung von begünstigenden Bescheiden

(1) Eine Änderung oder Aufhebung eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat, ist - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn

- a) sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder
- b) das Vorhandensein dieser Verhältnisse aufgrund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

(2) Die Änderung oder Aufhebung kann ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

(3) Die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und Aufhebung von Bescheiden der im Abs. 1 bezeichneten Art bleiben unberührt.

Vgl § 294 BAO.

EB:

Blg 16/1991 25. LT:

Die Voraussetzungen, unter denen die Abschreibung einer fälligen Abgabenschuldigkeit widerrufen werden kann, sind gleich lautend mit jenen der Bundesabgabenordnung und jenen in den Abgabenverfahrensgesetzen der anderen Länder.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991

Judikatur:

VwGH 20.04.1993, 92/14/0226

Auch wenn ein Widerrufsvorbehalt nicht besonders determiniert ist, berechtigen nur zureichende sachliche Gründe zur Ausübung des Widerrufs (Hinweis E 21.9.1989, 87/07/0119).

VwGH 20.02.1997, 95/15/0091: Zum Widerrufsvorbehalt nach Abs 1.

Ein behördlicher Widerrufsvorbehalt, wie er sich in § 294 Abs 1 BAO findet, ist nicht an die dort in lit a und lit b genannten Voraussetzungen gebunden. Diese würden nämlich nur gelten, "soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind". Für den Fall eines nicht besonders determinierten Widerrufsvorbehaltes ist vielmehr darauf abzustellen, daß nur zureichende sachliche Gründe zur Ausübung des Widerrufs berechtigen (Hinweis E 20.4.1993, 92/14/0226). Die in lit a und lit b des § 294 Abs 1 BAO angeführten Fälle stellen jedenfalls zureichende sachliche Gründe dar.

VwGH 17.09.1997, 93/13/0072: Zum Widerrufsvorbehalt nach Abs 1.

Zu Recht geht die belangte Behörde davon aus, dass von einem vorbehaltenen Widerruf im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung (Abs 1) nur gesprochen werden kann, wenn dieser determiniert ist, d.h. wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt. Die Zurücknahme bedarf daher zureichender sachlicher Gründe, die im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides stehen (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar Band 3 Seite 2851/F).

Anmerkungen:

1. Bescheide betreffen Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten auch dann, wenn sie diese zB durch Abweisung diesbezüglicher Anträge versagen. Daher kann sich eine Maßnahme gemäß § 124a AbgVG auch zu Gunsten der Partei auswirken. Beachtenswert ist insbesondere, dass § 124a AbgVG nicht für schlechthin alle Bescheide über Begünstigungen gilt, insbesondere nicht für Abgaben-, Feststellungs-, Mess-, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide, sowie für Nichtveranlagungs- und Nichtfestsetzungsbescheide. § 124a AbgVG betrifft Nachsichtsbescheide, Zahlungserleichterungsbescheide, Löschungsbescheide, Entlassungen aus der Gesamtschuld, Fristverlängerungsbescheide ua (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 701).

2. Die Erwähnung des Widerrufs in Abs 1 ist nicht gleichzeitig eine Ermächtigung dafür, in Abgabenbescheiden generell als Nebenbestimmung einen (nicht näher determinierten) Widerrufsvorbehalts vorzusehen. Hiezu bedarf es grundsätzlich spezieller gesetzlicher Ermächtigungen. Die in der BAO etwa in § 212 Abs 3, § 235 Abs 3 sowie § 237 Abs 2 erwähnten ausdrücklichen Widerrufsvorbehalte sind im AbgVG (§ 86, § 101, § 103) nicht enthalten. Allerdings wird von *Stoll* die Rechtsauffassung vertreten, dass bei Begünstigungsbescheiden Widerrufsvorbehalte jedenfalls zulässig sind. Auch der VwGH judiziert, dass für die Frage der Rechtmäßigkeit der Widerrufsbescheide bedeutungslos ist, ob der ursprüngliche Widerrufsvorbehalt im Gesetz gedeckt war (vgl. auch *Ritz*, BAO-Kommentar², 562, 702).

3. Eine Änderung oder Aufhebung gemäß Abs 1 wirkt grundsätzlich nicht zurück. Eine Rückwirkung kann unter den in Abs 2 genannten Voraussetzungen ausgesprochen werden.

§ 125

Änderung abgeleiteter Bescheide

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungs-, Mess- oder Zerlegungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft, Bemessungs- oder Einhebungsverjährung eingetreten ist oder nicht, im Falle der Änderung des zugrundeliegenden Bescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen. Mit der Erlassung des neuen Bescheides kann gewartet werden, bis die Änderung des Feststellungs-, Mess- oder Zerlegungsbescheides rechtskräftig geworden ist.

(2) Ein Abgabenbescheid, in dem der Abgabebetrag auf Grund eines Steuermessbetrages unter Anwendung eines Hundertsatzes (Hebesatzes) berechnet wurde, ist im Falle einer nachträglichen Änderung des Hebesatzes von Amts wegen durch einen neuen Abgabenbescheid zu ersetzen.

Zu Abs 1 vgl § 295 BAO. Zu Abs 2 vgl § 298 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Abhängigkeit der Abgabenbescheide insbesondere des Grund- und Lohnsummensteuerrechtes von Feststellungs-, Mess- oder Zerlegungsbescheiden ist unvermeidlich. Ähnliches gilt für Abgabenbescheide, die von Hebesätzen abhängige Abgabevorschreibungen enthalten (siehe aber auch § 15 Abs. 2 FAG. 1967 über die Beschränkung der Zulässigkeit in der Änderung festgesetzter Hebesätze für die Grund- und Lohnsummensteuer). Abs. 1 ersetzt die durch § 4 des Gesetzes LGBL. Nr. 49/1961 in Geltung belassene Bestimmung des § 212 b Abs. 3 RAO.

EB zu Abs 1:

Blg 31/1984 23.LT:

In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Gemeinden bei der Vorschreibung der Grundsteuer auf Grund der mit 5 Jahren befristeten Bemessungs- oder Einhebungsverjährung nicht immer zurecht kommen, weil es bei der Bekanntgabe der Steuermessbeträge durch die Finanzämter mitunter große Verzögerungen gibt. Diesem Umstand soll durch die Einfügung der Worte „Bemessungs- oder Einhebungsverjährung“ Rechnung getragen werden.

Judikatur:

VwGH 28.05.1998, 96/15/0083: Das Gebot der Folgeänderung nach § 125 Abs 1 AbgVG gilt auch in Fällen, in denen der Grundlagenbescheid später ergeht als der Folgebescheid. Keine Verpflichtung bis zur Erlassung des Grundlagenbescheides zuzuwarten.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, welcher von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist. § 295 BAO sieht nicht nur den Fall der Änderung des Feststellungsbescheides vor; vielmehr wird seit der insoweit klarstellenden Novelle BGBl. Nr. 134/1969 der Fall der nachträglichen Erlassung des Feststellungsbescheides ausdrücklich erwähnt. Schon vor dieser Gesetzesänderung hat der Verwaltungsgerichtshof aber die in Rede stehende Bestimmung in diesem Sinne ausgelegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1975, Slg. Nr. 4798/F). § 295 BAO ordnet dem Gebot der Folgeänderung somit auch Fälle unter, in denen der Grundlagenbescheid später ergeht als der Folgebescheid (vgl. dazu unter anderem das hg. Erkenntnis vom 14. Mai 1991, Zl. 90/14/0148). Es besteht keine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. August 1994, Zl. 94/16/0176).

Anmerkungen:

1. Zwar ist für Grundsteuervorschreibungen in § 28b Grundsteuergesetz 1955 die Bemessungsverjährungsfrist speziell geregelt (vgl. *Fiala*, Die Grundsteuergesetz-Novelle 1979, ÖStZ 1981, 38), allerdings hindert dies den Landesgesetzgeber gemäß § 7 Abs 3 F-VG iVm § 18 Abs 1 FAG 2001 und § 1 Abs 3 AbgVG nicht, im Rahmen seiner Zuständigkeit zur Regelung der „Änderung abgeleiteter Bescheide“ zu normieren, dass hier die Bemessungsverjährung generell nicht zu berücksichtigen ist. Folglich können Grundsteuervorschreibungen trotz Eintritt der Bemessungsverjährung gemäß § 28b GrStG seitens der Gemeinden rückwirkend geändert werden, wenn die Finanzämter die zugrundeliegenden Steuermessbetragsbescheide von Amts wegen ändern.

2. Zu Abs 2 vgl die Verjährungsvorschrift in § 126 Abs 6 AbgVG.

3. § 125 ist eine Sondernorm zu der in § 127 AbgVG geregelten Wiederaufnahme bei Änderung der Vorfragenentscheidung. § 125 gilt aber nur für – von Grundlagenbescheiden - abgeleitete Bescheide. Grundlagenbescheide sind Feststellungsbescheide, Mess- und Zerlegungsbescheide (im Unterschied zu § 295 Abs 2 aber nicht „Abgabenbescheide“, weshalb rechtskräftige Verspätungszuschlagsbescheide nach Herabsetzung der Abgabenschuld im Berufungsverfahren nach dem AbgVG nicht der Stammapgabe angepasst werden können, zumal das AbgVG auch nicht eine dem § 295 Abs 3 BAO analoge Vorschrift enthält.)

§ 126

Sonstiges Abänderungs- und Behebungsrecht

(1) In Angelegenheiten der Landesabgaben kann ein Bescheid von der Landesregierung aufgehoben werden, wenn er von einer unzuständigen Behörde oder von einer nicht richtig zusammengesetzten Kollegialbehörde erlassen wurde. In Angelegenheiten der Gemeindeabgaben finden die §§ 79, 81 und 88 des Gemeindegesetzes Anwendung.

(2) Ein Bescheid kann sowohl in Angelegenheiten der Landesabgaben als auch in Angelegenheiten der Gemeindeabgaben, letzteres unter der Voraussetzung, dass sowohl der gemeindebehördliche als auch der aufsichtsbehördliche Instanzenzug erschöpft sind, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes von der Landesregierung aufgehoben werden, wenn der Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof oder beim Verfassungsgerichtshof angefochten ist und die Entscheidung der Landesregierung die Klaglosstellung (§ 33 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1965 und § 86a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953) bewirken soll.

(3) Ferner kann ein Bescheid in Angelegenheiten der Landes- und Gemeindeabgaben von der Landesregierung aufgehoben werden, wenn er mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen im Widerspruch steht.

(4) Die Behörde kann ihre unmittelbar auf einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebarung beruhenden Nebengebührenbescheide aufheben oder ändern.

(5) Auf die Ausübung des Abänderungs- und Behebungsrechtes gemäß Abs. 1, 3 und 4 steht niemandem ein Anspruch zu.

(6) Abgesehen von den Fällen des § 83 Abs. 8 sind Maßnahmen gemäß Abs. 1 bis 4, § 124 und § 125 Abs. 2 nach Ablauf der Verjährungsfrist nicht mehr zulässig.

(7) Durch die Aufhebung eines Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Zu Abs 1 vgl § 299 Abs 1 lit a BAO, zu Abs 2 vgl § 300 BAO, zu Abs 3 vgl § 299 Abs 4 BAO, zu Abs 4 vgl § 293a BAO, zu Abs 5 vgl § 301 BAO, zu Abs 6 vgl § 302 Abs 1 BAO, zu Abs 7 vgl § 299 Abs 7 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Im Geltungsbereich der BAO ist das im § 299 (entspricht etwa § 126 Abs 1) dieses Gesetzes geregelte Aufsichtsrecht behördenorganisatorisch ohne

Problematik. Anders verhält es sich aber angesichts der Gemeinde-Verfassungsnovelle 1962, wenn die MAO als Vorschlag für die Landesabgabenverfahrensgesetze den gleichen Wortlaut „in Ausübung des Aufsichtsrechtes“ verwendet. In Bezug auf die von den Gemeinden im eigenen Wirkungsbereich verwalteten Abgaben hat sich das Landesabgabenverfahrensgesetz an Art. 119a B.-VG. zu halten. Es besteht auch kein zwingender Grund, von der Regelung des Gemeindeaufsichtsrechtes durch das Gemeindegesetz abweichende Bestimmungen zu treffen. Die Abänderung und Behebung der von den Gemeinden im eigenen Wirkungsbereich erlassenen Abgabenbescheide ist also mit Bedachtnahme auf das Gemeindegesetz zu regeln. Nun hat die Gemeindevertretung im weiteren Sinn des Wortes auch aufsichtsbehördliche Befugnisse gegenüber dem Gemeindevorstand und dem Bürgermeister. Um aber über die Begriffe der Aufsichtsbehörden und ihrer Befugnisse keinen Irrtum aufkommen zu lassen, vermeidet es das Gemeindegesetz, die diesbezüglichen Aufgaben der Gemeindevertretung als solche der Gemeindeaufsicht zu bezeichnen. So findet man z.B. in § 45 Abs. 1 Zl. 15 Gemeindegesetz die Ausdrucksweise „oberbehördliche Befugnisse“ der Gemeindevertretung. Wie in anderen Ländern ist dieses Problem dadurch zu lösen, dass das Aufsichtsrecht nach § 220 MAO (vgl. § 299 BAO) einfach auf den Landesabgabenbereich beschränkt und bezüglich der im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinden erlassenen Abgabenbescheide die Vorschriften des Gemeindeorganisationsrechtes über die Behebung solcher Bescheide unberührt gelassen wird. Die Gemeindevertretungen sollen damit als Oberbehörden keine Zuständigkeit zur Behebung von durch die nachgeordneten Gemeindebehörden erlassenen Abgabenbescheide erhalten. Hiefür kommt vielmehr die Anwendung der §§ 79, 81 und 88 GG. in Betracht. Das bedeutet also, dass rechtskräftige Abgabenbescheide der Gemeinde ausschließlich dem aufsichtsbehördlichen Abänderungsrecht unterliegen und im Verfolg der weiteren Bestimmungen des Entwurfes im Interesse der Rechtssicherheit die Durchbrechung der materiellen Rechtskraft, wenn auch nicht vollständig, so doch möglichst an die strengerer Voraussetzungen des AVG. 1950 gebunden wird. Wenn dies nun aber schon für den Gemeindeabgabenbereich, der umfangmäßig jenen des Landes weit überschreitet, gilt, so bleibt nur deswegen ein Sinn zu einer anderen Verfahrensregelung für die Landesabgaben, weil für diese eine der Vorstellung nach § 79 GG. ähnliche Einrichtung nicht besteht. Es sind aber auch für die Behebung der Landesabgabenbescheide die Fälle der Durchbrechung der materiellen Rechtskraft tunlichst zu beschneiden. Aus dieser Überlegung hat § 118 (nunmehr § 126) des Entwurfes einen von der BAO (MAO) wesentlich abweichenden Text erhalten.

Die Aufhebungsgründe des § 220 Abs. 1 lit. b und c MAO (§ 299 BAO) setzen schwere Verfahrensfehler von Abgabenbehörden erster und auch der zweiten Instanz voraus. Auf solche Gründe sollte sich im Landesabgabenbereich das Behebungsrecht ebenso wenig gründen müssen als im allgemeinen Verwaltungsverfahren. Abgesehen von der zeitlichen Befristung des Behebungsrechtes beseitigt der im Abs. 2 des § 220 MAO enthaltene

Behebungsgrund die materielle Rechtskraft der Abgabenbescheide nahezu vollkommen. Gegen diese Regelung hat übrigens auch der Verfassungsdienst des Bundeskanzleramtes Stellung bezogen, worauf in anderen Landesabgabenordnungen eine Einschränkung der Behebungsgründe vorgenommen oder, wie beispielsweise in Salzburg, der Behebungsgrund insbesondere des Abs. 2 überhaupt fallen gelassen wurde.

Zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarungen im Sinne des Abs. 3 bestehen überwiegend zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, besonders auf dem Gebiete des die Landes- und Gemeindeabgaben nicht berührenden Einkommens und Vermögens. Es gibt aber auch solche, die die Grund- und Kraftfahrzeugsteuer betreffen. Außerdem bestehen zwischenstaatliche Abkommen über die abgaberechtliche Behandlung exterritorialer Personen und internationaler Organisationen, weswegen auf Abs. 3 auch für den gemeindeabgabenrechtlichen Bereich nicht wohl verzichtet werden kann. Siehe auch den für das Aufsichtsrecht über die Selbstverwaltungskörper allgemein geltenden Grundsatz des § 77 Abs. 4 GG (nunmehr § 81 Abs 4 GG).

Da die gesetzlichen Möglichkeiten der Durchbrechung der materiellen Rechtskraft im Vergleich zur BAO (MAO) wesentlich, eingeschränkt sein sollen, erscheint die ausschließlich auf die Verjährungsfristen abgestellte zeitliche Begrenzung der Zulässigkeit dieser Maßnahmen vertretbar. Insoweit besteht der Unterschied der Bestimmung des Abs. 5 zur MAO (§ 223) lediglich darin, dass für die Aufhebung eines Abgabenbescheides deswegen, weil er von einer unzuständigen Behörde oder von einer nicht richtig zusammengesetzten Kollegialbehörde nicht eine einjährige, sondern, übrigens ebenso wie § 68 Abs. 4 lit. a AVG. 1950 eine dreijährige Verjährungsfrist gilt. Die Aufhebungsgründe des § 68 Abs. 4 lit. b bis d AVG. 1950 kannte das Österreichische Abgabenverfahren bisher nicht und es besteht wegen der Besonderheiten des Abgabeverfahrens auch kein Grund diese Behebungstatbestände zu übernehmen.

Der Abs. 2 des § 223 MAO (§ 302 BAO) kann wegen dessen Bedeutungslosigkeit für die Landes-(Gemeinde-)abgabenverwaltung vernachlässigt werden.

EB zu Abs 4:

Blg 31/1983 23.LT:

Mit Nebengebührenbescheiden werden oft Abgabenansprüche geltend gemacht, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht oder zumindest nicht mehr bestehen und lediglich die Folge einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebärung sind. Durch den neuen Abs. 4 soll die Aufhebung oder Abänderung derartiger Bescheide durch die Abgabenbehörde im Interesse der Abgabepflichtigen ermöglicht werden.

EB zu Abs 7:

Blg 31/1983 23.LT:

Der neue Abs. 7 soll die Wirkung einer von der Abgabenbehörde erfolgten Aufhebung von Bescheiden klarstellen. Dadurch wird auch erreicht, dass mit der

Wirksamkeit der Aufhebung (§ 29) auch die verjährungsrechtliche Position (bezogen auf den Zeitpunkt vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides) fixiert ist, was für die Erlassung des Ersatzbescheides von Bedeutung sein kann.

Judikatur:

VwGH 04.07.1990, 89/15/0133: Zur Rechtsverletzungsmöglichkeit bei Aufhebungsbescheiden nach § 126 Abs 1 AbgVG. Keine Bindungswirkung der Begründung eines Aufhebungsbescheides gemäß § 126 Abs 1 AbgVG.

Bei Aufhebungsbescheiden im Sinne des § 299 BAO unterstellte der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsverletzungsmöglichkeit und damit eine allfällige Beschwerdeberechtigung aus der Überlegung, die Bescheidbehebung könne einen Eingriff in die formelle Rechtskraft des aufgehobenen Bescheides bewirken und damit den Abgabepflichtigen in seinem rechtlichen Interesse beeinträchtigen, dass der aufgehobene Bescheid weiterhin dem Rechtsbestand angehört (siehe *Stoll*, BAO-Handbuch, Seite 713, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. April 1971, Zl. 816/70, vom 21. April 1976, Zl. 1931/74, vom 15. September 1983, Zl. 83/16/0034, Slg. Nr. 5801/F, vom 5. Juni 1985, Zl. 84/13/0255, vom 19. Mai 1988, Zlen. 87/16/0085, 0086, und andere). Der Eingriff in die formelle Rechtskraft des aufgehobenen Bescheides muss aber nicht in jedem Fall eine Verletzung subjektiv-öffentlicher Rechte des Abgabepflichtigen (Beschwerdeführers) zur Folge haben. Vielmehr ist, wie auch dem zitierten Schrifttum und der angeführten Rechtsprechung zu entnehmen ist, zu prüfen, ob der Eingriff in die formelle Rechtskraft nach der Lage des Falles tatsächlich eine Rechtsverletzung bewirkt. Eine solche Rechtsverletzung - hier eine Verletzung des Abgabepflichtigen in seinem Recht (rechtlichen Interesse), dass der aufgehobene Bescheid weiterhin dem Rechtsbestand angehört - durch den Aufhebungsbescheid (dessen Spruch) ist aber dann nicht mehr zu unterstellen, wenn der Abgabepflichtige (Beschwerdeführer) selbst dessen Aufhebung begehrte. Dies kommt auch in dem schon erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. April 1971, Zl. 816/70, zum Ausdruck. Auch der Beschwerdeführer, der (beim Verfassungsgerichtshof) selbst die Aufhebung der mit dem angefochtenen Bescheid aus dem Rechtsbestand beseitigten Berufungsentscheidung beantragte, RÄUMT FOLGERICHTIG EIN, DURCH DEN SPRUCH DES ANGEFOCHTENEN BESCHEIDES (Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO) NICHT BESCHWERT ZU SEIN. Beschwerdet erachtet er sich durch dessen Begründung und die ihr beigemessene Bindungswirkung. Die Bindungswirkung, die in der vom Beschwerdeführer befürchteten Form allenfalls eine Rechtsverletzung bewirken könnte, ist indes nicht gegeben. Ein Aufhebungsbescheid im Sinne des § 299 BAO ist lediglich ein Bescheid kassatorischer Art (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. November 1988, Zl. 87/15/0063). Er entfaltet NICHT die Wirkungen eines Grundlagenbescheides (vgl. insbesondere die §§ 185 ff BAO im Zusammenhalt mit den hg. Erkenntnissen vom 20. September 1988, Zl. 88/14/0180, vom 19. September 1989, Zl. 86/14/0092, und vom 7. November 1989, Zl. 86/14/0158). Käme einem Aufhebungsbescheid Bindungswirkung gleich einem Grundlagenbescheid zu, wäre, wie das Erkenntnis Zl. 88/14/0180 darlegt, die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu erklären, dass ein auf § 299 BAO basierender Aufhebungsbescheid schon dann nicht rechtswidrig ist, wenn er sich in EINEM der herangezogenen Aufhebungsgründe als berechtigt erweist. Die Begründung des aufhebenden Bescheides entfaltet nach den Erkenntnissen Zlen. 88/14/0180, 86/14/0092 und 86/14/0158, NUR INSOWEIT (GEGENÜBER DER UNTERBEHÖRDE) eine Bindungswirkung, als sich dies aus dem Weisungsrecht der Oberbehörde im Sinne des

Art. 20 B-VG ergibt. Gegenüber dem Abgabepflichtigen (Beschwerdeführer) - und in weiterer Folge auch gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof - tritt aus der Begründung des Aufhebungsbescheides keine Bindungswirkung ein. Auch wenn der Abgabepflichtige den Aufhebungsbescheid unangefochten ließ, ist für ihn der Bescheid, der sodann allenfalls an Stelle des aufgehobenen Bescheides ergeht, in vollem Umfang, also auch in Bezug auf alle seine Begründungselemente, anfechtbar (vgl. nochmals die hg. Erkenntnisse vom 14. November 1988, Zl. 87/15/0063, und vom 7. November 1989, Zl. 86/14/0158). Gegenüber dem Abgabepflichtigen (Beschwerdeführer) entfaltet daher nur der Spruch des Aufhebungsbescheides durch Beseitigung des aufgehobenen Bescheides aus dem Rechtsbestand Rechtswirkungen, durch die Begründung des Aufhebungsbescheides, die dem Abgabepflichtigen gegenüber lediglich die Erfüllung eines Aufhebungstatbestandes darlegt, kann er jedoch in keinem Recht verletzt sein.

VwGH 27.04.2000, 96/15/0174: Richtige Zitierung der Aufhebungsbestimmungen nicht relevant.

Bei der Überprüfung eines Aufhebungsbescheides kommt es nur darauf an, ob die bel Beh überhaupt berechtigt gewesen ist, einen solchen im Aufsichtsweg zu erlassen oder nicht, weil nicht erkannt werden kann, in welchem subjektiv-öffentlichen Recht eine beschwerdeführende Partei dadurch verletzt worden sein soll, dass der Aufhebungstatbestand statt richtig auf § 299 Abs 1 BAO auf § 299 Abs 2 BAO oder umgekehrt und statt auf die richtige litera des Abs 1 dieser Gesetzesstelle auf eine andere gestützt wurde (Hinweis E 24.10.1995, 95/14/0027; E 29.1.1998, 96/15/0171). Ob die Aufsichtsbehörde eine dem aufgehobenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit dem Aufhebungsgrund nach § 299 Abs 1 lit b oder lit c BAO oder jenem nach § 299 Abs 2 BAO zu unterstellen hatte, ist für die Beurteilung einer durch einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO dem Adressaten des aufgehobenen Bescheides widerfahrene Verletzung subjektiv-öffentlicher Rechte irrelevant.

Anmerkungen:

1. Der Verweis in Abs 1 auf „die §§ 79, 81 und 88 des Gemeindegesetzes“ hat nur deklaratorische Wirkung (vgl auch die Stellungnahme des BKA zum Gesetzesentwurf, Zl 43.521-2c/70). Seit dem mit LGBl. Nr. 40/1985 neu kundgemachten Gemeindegesetz müsste sich dieser Hinweis auf die §§ 83, 85 und 92 beziehen.

2. Interessanterweise ist gemäß § 92 Abs 2 GG die Landesregierung in Angelegenheiten der Gemeindeabgaben zuständige Vorstellungsbehörde, die Bezirkshauptmannschaft jedoch ist (in erster Instanz) zuständige Aufsichtsbehörde zur Aufhebung rechtskräftiger gemeindebehördlicher Abgabenbescheide gemäß § 85 (zB wegen Erlassung eines Abgabenbescheides von einer unzuständigen Behörde) iVm § 90 Abs 1 GG. Nach *Häusler/Martin/Müller*, Das Vorarlberger Gemeindegesetz, Bregenz 2000, 202, können solche Aufhebungsbescheide im Instanzenzug bei der Landesregierung angefochten werden. Dagegen wiederum kann Beschwerde an den Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof erhoben werden.

3. Gegenüber § 299 BAO, § 85 Gemeindegesetz und § 68 AVG sind die Aufhebungsgründe in § 126 Abs 1 AbgVG sehr eingeschränkt. So fehlt etwa gegenüber § 299 BAO die Möglichkeit der Aufhebung wegen unrichtiger oder aktenwidriger Sachverhaltsannahme, Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhalts.

4. In § 126 Abs 2 ist in Angelegenheiten der Landesabgaben mit „Bescheid“ ein Bescheid des Landesabgabenamtes, wenn dieses auf Grund einer ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehenen Instanzenabkürzung in letzter Instanz entschieden hat, ansonsten ein Bescheid der Landesregierung gemeint.

5. In § 126 Abs 2 ist in Angelegenheiten der Gemeindeabgaben mit „Bescheid“ der bei einem Gerichtshof des öffentlichen Rechts angefochtene Vorstellungsbescheid der Landesregierung gemeint, da nur dieser bei den Gerichten des öffentlichen Rechts anfechtbar ist. Die Normierung der Ausschöpfung des „gemeindebehördlichen“ und „aufsichtsbehördlichen“ Instanzenzugs geht auf eine Anregung des BKA im Gesetzesstellungnahmeverfahren, ZI 43.521-2c/70, zurück; es sollte klargestellt werden, dass Gegenstand der Anfechtung bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts niemals der Bescheid der Gemeindebehörde, sondern nur jener der Vorstellungsbehörde ist. Nach der Aufhebung des Vorstellungsbescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Vorstellungsbescheides befunden hat (Abs 7). Die Landesregierung hat deshalb erneut über die Vorstellung zu entscheiden.

6. Fraglich ist, wie sich § 126 Abs 2 (hinsichtlich der Klaglosstellung im Vorstellungsverfahren) zu § 92 Abs 4 GG verhält, wonach für das Verfahren vor der Aufsichtsbehörde ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Verfahrens ausschließlich die Bestimmungen des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes gelten. Hat eine Klaglosstellung nach den Bestimmungen des § 68 Abs 2 AVG oder nach § 126 Abs 2 zu erfolgen? Für die Anwendung des § 126 Abs 2 spricht vor allem, dass das Abgabenvorfahrensgesetz, LGBl Nr 18/1971, eine lex posterior zum Gemeindegesetz, LGBl Nr 45/1965, (neu kundgemacht mit LGBl Nr 40/1985), ist.

7. Das Gemeinschaftsrecht fällt nach *Schwarz/Fraberger*, Europarecht als „Steuerschlupfloch“, *ecolex* 1998, 170, unter den Begriff „zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung“ in Abs 3. Aus den Erläuternden Bemerkungen ergibt sich jedoch, dass damit in erster Linie Doppelbesteuerungsabkommen gemeint waren. Selbst wenn der Rechtsauffassung von *Schwarz/Fraberger* gefolgt wird, so wird bei der Ausübung des Ermessens zu berücksichtigen sein, ob der EuGH – wie etwa im Fall der Getränkesteuer, Rs C-437/97 – eine Rückwirkung nur insoweit ausgesprochen hat, als der Abgabepflichtige rechtzeitig eine Klage oder einen entsprechenden Rechtsbehelf erhoben hat – und somit kein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren vorliegt. Es würde den Intentionen des EuGH geradezu zuwiderlaufen, wenn die Landesregierung in diesen Fällen auch rechtskräftigen Abgabenbescheide im Wege des Abs 3 aufheben würde.

8. Abs 5 schließt einen Rechtsanspruch auf Aufhebung aus. Der Behörde bleibt es überlassen, im Falle der Nichtausübung des Behebungsrechts einen (ablehnenden) Bescheid zu erlassen oder davon den Einschreiter bloss mit formloser Mitteilung in Kenntnis zu setzen. Eine Säumnisbeschwerde bei Verweigerung der dienstaufsichtsbehördlichen Maßnahme ist ebenfalls ausgeschlossen (*Ritz*, BAO-Kommentar², 721; *Stoll*, BAO-Kommentar, 2901 f). Dem Abgabepflichtigen bleibt lediglich die Möglichkeit, die Einbringung eines Wiederaufnahmeantrags gemäß § 127 AbgVG zu prüfen (vgl VwGH 19.09.1989, 89/14/0183).

9. Sämtliche Aufhebungsgründe stehen im Ermessen der Behörde. Vgl zur hiefür erforderlichen Interessensabwägung § 8 AbgVG. Die Aufhebungsbescheide sind entsprechend zu begründen.

§ 127¹⁾

Wiederaufnahme des Verfahrens

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist innert einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Behörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(4) Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag nach Abs. 1 zu Grunde liegt, der

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 87/1993, 84/1998

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§ 83 Abs. 1 bis 6) von zehn Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebraucht wird.

(5) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Behörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

(6) Wurde ein Wiederaufnahmsgrund anlässlich einer Nachschau (§ 63) festgestellt, so steht die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens der Behörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(7) Zwecks Beurteilung der Frage, ob das Verfahren wieder aufzunehmen ist, sind frühere Ermittlungen und Beweisaufnahmen, die durch die Wiederaufnahmsgründe nicht betroffen werden, keinesfalls zu wiederholen.

(8) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

(9) In der Sachentscheidung darf eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.

(10) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

(11) Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Wiederaufnahme durch die Behörde erster Instanz steht dem Antragsteller das Recht der Berufung zu.

Vgl § 303, 304, 305, 306, 307 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die Antragsfrist beträgt zum Unterschied von § 69 AVG. 1950 nicht zwei Wochen, sondern wie bei der Berufungsfrist einen Monat (nunmehr drei Monate), ist aber auf Grund des § 40 Abs. 1 ebenso wie im AVG. 1950 nicht verlängerbar. An Stelle der dreijährigen Frist nach § 69 Abs. 2 und 3 AVG. 1950 wird in Anlehnung an § 24 Abs. 6 AbgRG. das Recht der Einbringung eines

Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Wiederaufnahme von Amts wegen mit der Bemessungs- und Einhebungsverjährung zeitlich begrenzt. Die Monatsfrist gilt jedoch für die amtswegige Wiederaufnahme nicht. Zur Vermeidung eines Verwaltungsleerlaufes sollen die Wiederaufnahmegründe des Abs. 1 nur dann zu einer Wiederaufnahme führen, wenn die Berücksichtigung dieser Gründe tatsächlich eine Änderung des Bescheides zur Folge haben.

Abs. 5 ist dem § 69 Abs. 4 AVG. 1950 angeglichen. Die Ausnahme nach Abs. 6 im Falle einer Nachschau bezweckt, dass dem Abgabepflichtigen, gegen den auf Grund der Nachschau ergehenden neuen Bescheid der Rechtszug an die zweite Instanz gewahrt bleibt.

Abs. 7 ist inhaltlich § 70 Abs. 2 AVG. 1950 und § 25 Abs. 3 AbgRG., die Abs. 8 bis 10 sind dem § 70 Abs. 1 und 3 AVG. 1950 und § 25 Abs. 2 und 4 AbgRG. nachgebildet.

EB zu Abs 4:

Blg 77/1993 25.LT:

Mit Erkenntnis vom 22.6.1992, G 3/92-6, hat der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 304 der Bundesabgabenordnung (BAO) wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben. Er hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Bestimmung gegen den Gleichheitssatz verstoße, weil zwar der für die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde praktisch wichtigste Fall durch die zehnjährige Frist für hinterzogene Abgaben im Ergebnis berücksichtigt sei, aber die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei schon nach Ablauf der ein, drei oder fünf Jahre betragenden Verjährungsfrist ausgeschlossen sei. Im § 127 Abs. 4 des Abgabenverfahrensgesetzes ist eine gleich lautende Bestimmung enthalten. In der Zwischenzeit hat der Bundesgesetzgeber eine neue Regelung erlassen (BGBl. Nr. 12/1993). Es ist daher zweckmäßig, die Bestimmung zu ändern und die neue Regelung des Bundes zu übernehmen.

Die Änderung des § 127 Abs. 4 macht auch eine Änderung des § 83 Abs. 8 erforderlich. Es werden die geänderten Bestimmungen des § 209a der Bundesabgabenordnung, BGBl.Nr. 12/1993, übernommen. Die Erweiterung im § 83 Abs. 8 ist eine notwendige Folgeänderung der im § 127 Abs. 4 erfolgten Einführung einer weiteren Frist, innerhalb welcher die Partei einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen kann. Die Ergänzung soll Gewähr leisten, dass in Fällen, in denen ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zwar noch vor Ablauf der im § 127 Abs. 4 vorgesehenen Zehnjahresfrist gestellt wird, dennoch - ungeachtet des Eintritts der Verjährung - die mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid zu verbindende, das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung erlassen werden kann. Um den zum § 304 BAO gemachten Bedenken des Verfassungsgerichtshofes Rechnung zu tragen, soll auch im § 127 Abs. 4 neben die bereits bestehende Frist, innerhalb derer die Partei einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen kann, eine weitere - vom Eintritt der Verjährung unabhängige - Frist hinzutreten. Die Partei hat die Möglichkeit,

nicht nur - wie bisher - vor Eintritt der Verjährung einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu stellen, sondern ein solcher Antrag wäre - ungeachtet des Eintritts der Verjährung - auch noch bis zum Ablauf einer Frist von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenspruches (§ 3) zulässig.

Die bisher geltende absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren ist in Fällen, in denen Beschwerden an den Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof erhoben wurden, oft zu kurz. Die absolute Verjährungsfrist soll daher, wie auch in der Bundesabgabenordnung, auf 15 Jahre verlängert werden.

Blg 51/1998 26.LT:

Mit Erkenntnis vom 16. Juni 1994, G 97/94, hat der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 304 der Bundesabgabenordnung, in der Fassung BGBl. Nr. 12/1993, als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Regelung war eine Ersatzregelung für eine Bestimmung, die der Verfassungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 22. Juni 1992, G 3/92-6, wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben hat. Zur neuerlichen Aufhebung des § 304 der Bundesabgabenordnung hat der Verfassungsgerichtshof festgestellt, dass durch diese Regelung der seinerzeit bestehende Mangel nicht behoben worden sei. Während nämlich alle Verjährungsfristen durch jede nach außen erkennbare behördliche Amtshandlung zur Geltendmachung des Anspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unterbrochen werde, laufe die 10-jährige Frist für die Einbringung eines Antrages auf Wiederaufnahme des durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung ohne Unterbrechung ab. Die Verfassungswidrigkeit sei somit nicht beseitigt worden.

Der § 127 Abs. 4 des Abgabenverfassungsgesetzes regelt den gleichen Sachverhalt wie der § 304 der Bundesabgabenordnung. Der Landesgesetzgeber hat im Jahre 1993, LGBl. Nr. 87/1993, die im § 304 der Bundesabgabenordnung vorgesehene Ersatzregelung übernommen. Da diese Ersatzregelung, wie erwähnt, vom Verfassungsgerichtshof abermals wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben wurde, ist es zweckmäßig, die in der Zwischenzeit getroffene neue Regelung des § 304 der Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 681/1994) zu übernehmen.

Der § 127 Abs. 4 entspricht dem geänderten § 304 der Bundesabgabenordnung. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach Eintritt der Verjährung nur dann zulässig, wenn ihr ein Antrag nach Abs. 1 zugrundeliegt. Dieser Antrag muss innerhalb eines Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von zehn Jahren zulässig wäre oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht werden.

Diese Änderung erfordert auch eine entsprechende Änderung im § 83 Abs. 8.

EB zu Abs 10:

Blg 31/1983 23.LT:

In jenen Fällen, in denen der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligende oder verfügende Bescheid, der die Grundlage für eine neue Sachentscheidung bietet, im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens oder eines aufsichtsbehördlichen Verfahrens aufgehoben wird, wird in der bisherigen Verwaltungspraxis davon ausgegangen, dass mit dem Wegfall des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides auch die neue Sachentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der frühere Sachbescheid wieder auflebt. Der denkbaren (aber nicht praktizierten) Auffassung, es bedürfe noch einer besonderen Aufhebung der neuen - auf der Wiederaufnahme des Verfahrens beruhenden, aber durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides der Verfahrensgrundlage entbehrenden - Sachentscheidung, soll durch den neu einzufügenden Abs. 10 begegnet werden.

Judikatur:

VwGH 17.09.1991, 88/14/0012: Wiederaufnahmebescheid und Sachbescheid sind getrennte Bescheide.

Ein Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt wird, und ein im wieder aufgenommenen Verfahren erlassener Sachbescheid (hier: Einkommensteuerbescheid) sind zwei verschiedene Bescheide, die sowohl hinsichtlich ihrer Anfechtbarkeit im Rechtsmittelweg als auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit im Dienstaufsichtsweg getrennt zu beurteilen sind. Die Aufhebung des im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheides lässt den Bescheid über die Wiederaufnahme des betreffenden Verfahrens unberührt. Sollte sich aus der Aufhebung des Sachbescheides iZm der Erlassung eines diesbezüglichen Ersatzbescheides eine Unverhältnismäßigkeit zwischen Wiederaufnahmsgründen einerseits und steuerlicher Mehrbelastung andererseits ergeben, die bei der Ermessensentscheidung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich zu berücksichtigen wäre, so könnte eine solche Berücksichtigung nur nach zusätzlicher Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides bzw im Rahmen einer solchen Maßnahme erfolgen.

VwGH 23.02.1994, 90/13/0060: Zum verfahrensrechtlichen Wiederaufnahmebescheid .

Zwar bedarf es zur Wiederaufnahme eines Verfahrens keiner förmlichen Ausfertigung eines entsprechenden verfahrensrechtlichen Bescheides, doch muss der behördliche Wille, ein bestimmtes Verfahren wiederaufzunehmen, im neuen Sachbescheid zumindest zum Ausdruck kommen. In diesem Sinne reicht ein Vermerk "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO" hin, das Vorliegen eines (selbstständig anfechtbaren) Wiederaufnahmebescheides anzunehmen (Hinweis Stoll, Bundesabgabenordnung, 733). Wird ein neuer Sachbescheid hingegen lediglich mit den Worten "laut Betriebsprüfung" begründet, kann darin kein Ausspruch über die Wiederaufnahme des Verfahrens erblickt werden.

VwGH 24.02.1998, 95/13/0074: Zum Inhalt eines Wiederaufnahmeantrags.

Ein Anbringen, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 BAO beantragt wird, muss die konkreten Umstände darlegen, die als Behauptung eines bestimmten Wiederaufnahmegrundes und seiner rechtzeitigen Geltendmachung erkennbar

sind. Aus dem Antrag muss sich dabei auch ergeben, dass alle von der wiederaufzunehmenden Sache Betroffenen unverschuldet bis zur Rechtskraft des Bescheides nicht entsprechend Einfluss nehmen konnten. Das Fehlen von Hinweisen auf die Konkretisierung der Wiederaufnahmsgründe sowie darüber, dass die Gründe ohne Verschulden im abgeschlossenen Verfahren nicht geltendgemacht werden konnten, sind inhaltliche Mängel. Ein solcher sachlich mangelhafter Antrag ist zurückzuweisen (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 2914). Die Behebung inhaltlicher Mängel durch eine Zurückstellung des Antrages ist im Gesetz nicht vorgesehen.

VwGH 23.04.1998, 95/15/0108: Neue Tatsachen sind neue Sachverhaltselemente. Auch behördlich verschuldete Nichtfeststellung schließt amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1990, Zl. 90/15/0118, vom 24. Juni 1991, Zl. 90/15/0183, und vom 30. Mai 1994, Zl. 93/16/0096). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. hierzu das soeben zitierte Erkenntnis vom 30. Mai 1994). Nach ständiger Rechtsprechung ist es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 22. Oktober 1992, Zl. 92/16/0059). Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0015, 0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekanntgewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 23. November 1992, Zl. 92/15/0095).

VwGH 15.07.1998, 97/13/0269, 0270 (ÖStZB 1999, 79 f). Zwei einander sachverhaltsbezogen widersprechende Bescheide führen nicht (immer) zur Wiederaufnahme.

Ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, steht einer Geltendmachung eines auf derselben Tatbestandverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt nicht entgegen. Dies gilt unabhängig davon, ob die beiden einander widersprechenden Bescheide von derselben Abgabenbehörde oder von verschiedenen Abgabenbehörden erlassen werden. (...) Das Vorliegen zweier einander sachverhaltsbezogen widersprechender Bescheide könnte nur dann zur Wiederaufnahme des Verfahrens führen, wenn im Zusammenhang mit der Erlassung des späteren Bescheides neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären, deren Kenntnis dazu geführt hätte, dass der früher erlassene Bescheid im Spruch anders gelaute hätte. Eine unterschiedliche Beweiswürdigung, die zu einer vom früher erlassenen Bescheid abweichenden Sachverhaltsfeststellung führt, oder eine andere rechtliche Beurteilung stellen hingegen keine Wiederaufnahmesgründe betreffend das vorangegangene Verfahren dar.

VwGH 21.07.1998, 93/14/0187: Amtswegige Wiederaufnahme steht im Ermessen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist, in welcher Entscheidung der Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen sind (Hinweis E 14.12.1995, 94/15/0003).

VwGH 28.07.1998, 93/13/0023: Zur Ausübung des Ermessens bei amtswegiger Wiederaufnahme.

Die Abgabenbehörde hat sich mit einem Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, gegenüber solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, im Rahmen ihrer, bei Entscheidung über die Durchführung der amtswegigen Wiederaufnahme vorzunehmenden Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen. Dabei wird insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen sein. Eine offenkundige Abgabenverkürzungsabsicht des Abgabepflichtigen wird ebenso zu berücksichtigen sein wie dessen Bestreben, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nichts verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln. (Hier: Der Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen ist für sich allein nicht geeignet, die Ermessensentscheidung zu tragen).

VwGH 27.08.1998, 98/13/0112: Zum Inhalt eines Wiederaufnahmeantrags.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss bereits der Wiederaufnahmeantrag den Wiederaufnahmegrund und alle für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit maßgebenden Angaben enthalten. Ein Fehlen dieser Angaben ist dabei entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers einem Auftrag zur Behebung des

Mangels nicht zugänglich, sondern führt zur Zurückweisung dieses Antrages (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1994, 91/14/0070 m.w.H.).

VwGH 30.09.1998, 93/13/0061: Entfällt der Wiederaufnahmebescheid, entfällt auch der wieder aufgenommene Sachbescheid. Mangelhafte Ermittlung schließt Wiederaufnahme nicht aus.

Ist Gegenstand des Berufungsverfahrens nur der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme eines Abgabensverfahrens, nicht jedoch der diesbezügliche Sachbescheid, so scheidet bei Stattgabe der Berufung der auf der (beseitigten) Wiederaufnahme des Verfahrens beruhende Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, ohne dass es weiterer Verfahrensschritte bedürfte. Wird einer solchen Berufung nicht stattgegeben, so bleibt auch der Sachbescheid unverändert. Eine neuerliche Entscheidung über die Sachbescheide im Berufungsverfahren würde voraussetzen, dass auch die Sachbescheide mit Berufung angefochten wurden und dass diese Berufung zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide noch offen ist. (...) Eine mangelhafte Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgebenden Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde steht grundsätzlich einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen.

VwGH 26.01.1999, 98/14/0038: Zu neu hervorgekommenen Tatsachen.

Von einem nachträglichen Hervorkommen von Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, kann keine Rede sein, wenn die Partei wegen mangelnder Information über die Auswirkung einzelner Sachverhaltselemente, wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes oder wegen Fehlbeurteilung der Gesetzeslage im vorangegangenen Verfahren die maßgebenden Tatsachen nicht vorgebracht hat (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 2926 f).

VwGH 26.01.1999, 94/14/0001: Zur Verjährung der amtswegigen Wiederaufnahme.

Der Beschwerdeführer erhebt unter Hinweis auf § 207 Abs 2 und § 208 Abs 1 lit a BAO die Einrede, das Recht, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr wiederaufzunehmen, sei verjährt. Der Abgabenanspruch entstehe bei der Einkommensteuer gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Im Beschwerdefall sei der Abgabenanspruch bezüglich der Einkommensteuer mit 31. Dezember 1984 entstanden. Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer sei daher mit 31. Dezember 1989 verjährt. Die Verjährung wäre nur dann nicht eingetreten, wenn eine Abgabenhinterziehung vorläge, somit vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt worden wäre. Aus in der Beschwerde näher dargestellten Gründen sei dies jedoch nicht der Fall. Zu diesem Vorbringen genügt es, auf § 209 Abs 1 BAO hinzuweisen, wonach die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Zu einer nach außen erkennbaren Amtshandlung gehört auch die Zustellung von Abgabenbescheiden (vgl das hg Erkenntnis vom 11. September 1997, 95/15/0132, mwA). Für das Streitjahr ist erstmals ein Bescheid betreffend Einkommensteuer am 12. Juni 1987 erlassen worden, womit die Verjährung betreffend Einkommensteuer für das Streitjahr unterbrochen worden ist und die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen hat. Der am 10. Oktober 1991 zugestellte Bescheid des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des

Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr ist somit vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen worden, weswegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig gewesen ist.

VwGH 23.03.1999, 97/14/0069: Zur neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens.

Wird ein Bescheid neuerlich auf dieselben Wiederaufnahmsgründe gestützt, wird die von der Abgabenbehörde zu beachtende Bindungswirkung rechtskräftiger Bescheide unter Missachtung des Grundsatzes "ne bis in idem" verletzt. Die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens muss aus anderen Gründen verfügt werden. Sonst würde eine entschiedene "Sache" vorliegen. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (Hinweis *Stoll*, BAO-Kommentar, 2954).

VwGH 25.03.1999, 96/15/0108: Zum Vorfragentatbestand. Wiederaufnahme dient nicht dazu, inhaltliche Unrichtigkeiten eines Bescheides aufzugreifen.

Soweit der Beschwerdeführer auf seinen Freispruch im Strafverfahren verweist, ist ihm zu entgegnen, dass Entscheidungen eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache - außerhalb des Vorfragentatbestandes nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO - keine Wiederaufnahmegründe darstellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, Zl. 90/15/0118), ebenso wenig eine unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1990, Zl. 89/16/0037). Der Beschwerdeführer verkennt das Wesen der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO, wenn er in der Beschwerde behauptet, die inhaltliche Unrichtigkeit der gegen ihn erlassenen Abgabenbescheide habe sich im Strafverfahren herausgestellt und sei sohin schon bei Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens vorhanden gewesen, denn die Wiederaufnahme dient nicht dazu, eine allfällige Unrichtigkeit des im wieder aufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheides aufzugreifen. Der Beschwerdeführer hat nicht dargetan, dass das freisprechende Urteil des OGH auf Tatsachen oder Beweismitteln beruhte, die er ohne Verschulden im Finanzverfahren nicht hätte geltend machen können. (vgl. auch VwGH 29.09.1997, 97/17/0257 ua).

Anmerkungen:

1. § 303a BAO (Regelung des Inhalts eines Wiederaufnahmeantrags und Mängelbehebungsmöglichkeit) wurde im AbgVG nicht übernommen, weshalb die (alte) Rsp des VwGH zur Unbehebbarkeit von Mängeln bei Wiederaufnahmeanträgen aufrecht bleibt.

2. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten, Gesinnungen wie zB Zahlungswilligkeit; hingegen keine Tatsachen sind etwa das Hervorkommen von Rechtsirrtümern). Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen („nova reperta“), später entstandene Umstände („nova producta“) nicht. Es ist grundsätzlich Aufgabe der Behörde die Wiederaufnahme darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Ob eine neu hervorgekommene Tatsache oder Beweismittel vorliegt, ist in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Allerdings ist bei der Wiederaufnahme auf Antrag der Abgabenschuldner behauptungs- und beweislástig für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes; die Behörde hat jedoch bei Prüfung des Vorliegens

geltend gemachter Wiederaufnahmsgründe den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht zu beachten. (*Ritz*, BAO-Kommentar², 727 ff).

3. Von Amts wegen kann die Wiederaufnahme auch zu Gunsten des Abgabenschuldners verfügt werden, wenn den Abgabenschuldner an der Unkenntnis der Behörde ein Verschulden trifft. Aus der Untätigkeit der Behörde während eines Zeitraumes von 5 Jahren kann (allein) keine Unbilligkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens abgeleitet werden (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

4. Die Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen liegt im Ermessen (§ 8 AbgVG). Die Wiederaufnahmsbescheide sind entsprechend zu begründen. Im Rahmen der Ermessensentscheidung sind auch die Interessen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme einer Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (vgl VwGH 27.08.1998, 93/13/0023, ÖStZB 1999/252).

5. Die Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen ist nach Eintritt der Verjährung (§ 83 und § 104 AbgVG) grundsätzlich nicht mehr zulässig. Nach *Ritz*, BAO-Kommentar², 744, muss für die amtswegige Wiederaufnahme der Bescheid nicht formell rechtskräftig sein, weshalb eine Berufung als unzulässig zurückzuweisen ist, wenn der angefochtene Bescheid durch Wiederaufnahme beseitigt wurde (aA *Stoll*, BAO-Handbuch, 722).

6. Im Wiederaufnahmebescheid ist im Spruch der Wiederaufnahmetatbestand zu nennen, (im Zweifel ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen); die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Es ist unzulässig, Gründe für die Wiederaufnahme von Verfahren durch die Behörde zweiter Instanz „nachzuschieben“ (s VwGH 21.07.1998, 93/14/0187, 0188, ÖStZB 1999/294). Eines gesonderten Bescheidspruches über die Aufhebung des das wieder aufgenommene Verfahren zuvor abschließenden Bescheides bedarf es nicht (s VwGH 02.08.2000, 97/13/0196 ua).

7. Wenn in einem Wiederaufnahmeverfahren irrtümlich ausgesprochen wird, dass statt des Berufungsbescheides der erstinstanzliche Bescheid aufgehoben wird, so geht diese Aufhebung ins Leere, da der erstinstanzliche Bescheid im Berufungsbescheid aufgegangen ist (s VwGH 26.02.2001, 96/17/0240; VwGH 26.04.1996, 93/17/0292).

§ 128

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

(1) Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 46 und 47) ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis ohne ihr Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten.

(2) Der Wiedereinsetzungsantrag kann nicht auf Umstände gestützt werden, welche die Behörde schon früher für unzureichend befunden hat, um die Verlängerung der versäumten Frist zu bewilligen.

(3) Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen Monatsfrist nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde eingebracht werden, bei der die Frist wahrzunehmen war. Gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

(4) Nach Ablauf eines Jahres, vom Ende der versäumten Frist an gerechnet, ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig.

(5) Gegen die Versäumung der Frist zur Stellung des Wiedereinsetzungsantrages (Abs. 3) findet keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand statt.

(6) Zur Entscheidung über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist die Behörde, bei der die versäumte Handlung vorzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist die Behörde erster Instanz berufen.

(7) Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zu Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen.

(8) Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Wiedereinsetzung durch die Behörde erster Instanz steht dem Antragsteller das Recht der Berufung zu.

Vgl §§ 308, 309, 310 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Vgl. dazu die §§ 71 und 72, AVG. 1950 sowie die §§ 26 bis 27 AbgRG. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist ebenso wie die Wiederaufnahme des Verfahrens eine grundsätzliche Einrichtung aller österreichischen Verfahrensordnungen. Der Wiedereinsetzungsgrund nach dem § 71 Abs. 1 lit. b und nach § 26 Abs. 1 Z. 2 AbgRG. soll angesichts der Bestimmung des § 27 Abs. 4 (§ 93 Abs. 4 BAO) nicht aufgenommen werden. Während nachdem AVG. 1950 die Antragsfrist nur eine Woche beträgt soll sie gleich jener des AbgRG. ebenso wie die Berufungsfrist einen Monat dauern.

EB zu Abs 7:

Blg 31/1983 23.LT:

Durch die vorgesehene Ergänzung des Abs. 7 (letzter Satz) soll erreicht werden, dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht nur hinsichtlich versäumter verfahrensrechtlicher Fristen, sondern auch hinsichtlich solcher

Fristen, innerhalb derer nach den Abgabenvorschriften materiellrechtliche Ansprüche geltend gemacht werden können, möglich ist. Die vorgesehene Ergänzung bewirkt also, dass mit der Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich, verspätet eingebrachten Anträge als rechtzeitig eingebracht gelten und hierüber zu entscheiden ist, wobei die (ursprüngliche) Fristversäumnis keinen Ablehnungsgrund (Zurückweisung) bilden kann.

Judikatur:

VwGH 19.06.2000, 99/16/0242: Zum Versehen eines Kanzleiangestellten.

Macht ein Wiedereinsetzungswerber als Wiedereinsetzungsgrund ein Versehen eines Kanzleiangestellten seines bevollmächtigten Rechtsanwaltes geltend, so hat er durch konkrete Behauptungen im Wiedereinsetzungsantrag nicht nur darzutun, worin das Versehen bestanden hat, sondern auch darzulegen, dass es zur Fehlleistung des Kanzleibediensteten gekommen ist, obwohl die dem Rechtsanwalt obliegende Aufsichtspflichten und Kontrollpflichten eingehalten wurden. Wohl ist eine regelmäßige Kontrolle, ob eine erfahrene und zuverlässige Kanzleikraft rein manipulative Tätigkeiten auch tatsächlich ausführt, dem Rechtsanwalt nicht zuzumuten, will man nicht seine Sorgfaltspflichten überspannen. Um einen solchen rein manipulativen Vorgang handelt es sich jedoch nicht bei der kanzleimäßigen Bestimmung einer Rechtsmittelfrist. Wenn der Rechtsvertreter die Beschwerdefrist daher nicht selbst kalendermäßig konkret bestimmt, sondern diese Bestimmung seiner Kanzleileiterin überlässt, so obliegt es ihm im Rahmen der gebotenen Überwachungspflicht jedenfalls, diesen Vorgang bzw die richtige Eintragung im Kalender zu kontrollieren (Hinweis B 24.11.1997, 97/10/0200). Wenn es einerseits der Kontrollierten anheim gestellt bleibt, die Fristvormerkung einer Kontrolle zu unterziehen, andererseits in keiner Weise ersichtlich gemacht wird, ob jemals eine Kontrolle erfolgte, kann von einer wirksamen Überwachung der richtigen Eintragung in den Kalender keine Rede sein, was zur Folge hat, dass die auf fehlerhafte Fristeintragung zurückzuführende verspätete Einbringung der Beschwerde nicht bloß auf einen minderen Grad des Versehens zurück zu führen ist.

VwGH 26.09.2000, 2000/13/0118: Dispositionsunfähigkeit bildet Wiedereinsetzungsgrund.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bildet eine die Dispositionsfähigkeit völlig ausschließende Krankheit einen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund. Im Allgemeinen wird eine Antwort darauf, ob Dispositionsunfähigkeit vorliegt, anhand medizinischer Befunde und hievon abgeleiteter ärztlicher Schlussfolgerungen zu finden sein. Dabei genügt es zunächst, wenn der Wiedereinsetzungswerber den behandelnden Arzt namhaft macht und dieser die Dispositionsunfähigkeit bestätigt (vgl das hg Erkenntnis vom 16. Februar 1994, 90/13/0004 mwN).

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zur BAO enthält das AbgVG insbesondere keine Bestimmung, wonach ein bloß minderer Grad des Versehens bei der Versäumung der Frist der Partei nicht schadet. Die Fristen hinsichtlich der Einbringung des Wiedereinsetzungsantrages sind ebenfalls erheblich verkürzt (ein Monat statt drei Monaten bzw ein Jahr statt fünf Jahre). Außerdem ist eine Wiedereinsetzung gegen die Versäumung der Frist zur Stellung eines

Wiedereinsetzungsantrags nach wie vor ausgeschlossen und sind Mängel bei Wiedereinsetzungsanträgen nicht verbesserungsfähig.

2. Ziel der Wiedereinsetzung ist es, Rechtsnachteile zu beseitigen, welche einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat. Voraussetzungen der Wiederaufnahme sind

- Versäumung einer Frist,
- ein hiedurch entstandener Rechtsnachteil,
- ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis,
- kein grobes Verschulden sowie
- ein rechtzeitiger Wiedereinsetzungsantrag (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², 750).

3. Die Wiedereinsetzung gilt auch bei Versäumung materiell-rechtlicher Fristen (vgl. VwGH 28.02.2000, 99/17/0429).

4. In den Wiedereinsetzungsanträgen sind die Wiedereinsetzungsgründe glaubhaft zu machen und sind Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit zu machen, andernfalls sie an nicht verbesserungsfähigen inhaltlichen Mängeln leiden (vgl. § 20 iVm § 118 AbgVG) und zurückzuweisen sind. Gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag muss auch die versäumte Handlung nachgeholt werden, sofern sie nicht schon vorher gesetzt wurde.

§ 129

Entscheidungspflicht

(1) Die Behörden sind verpflichtet, über die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen (§ 19) der Partei ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

(2) Werden Bescheide der Behörden erster Instanz mit Ausnahme solcher Bescheide, die auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassen sind, der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen zugestellt, so geht auf schriftliches Verlangen der Partei die Zuständigkeit zur Entscheidung an die Behörde zweiter Instanz über. Ein solcher Antrag ist unmittelbar bei der Behörde zweiter Instanz einzubringen. Er ist abzuweisen, wenn die Verspätung nicht ausschließlich auf ein Verschulden der Behörde erster Instanz zurückzuführen ist.

Vgl § 311 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Der allgemeine Grundsatz der Entscheidungspflicht ist damit auch, im Abgabungsverfahren formell erklärt. Die Regelung lehnt sich unbeschadet der Bedachtnahme auf gewisse Besonderheiten des Abgabenvorgangs an § 73 AVG. 1950 an.

Judikatur:

VwGH 21.02.1990, 84/13/0218: Entscheidungspflicht besteht für alle Anbringen, auch für Abgabenerklärungen.

Wie § 311 Abs. 1 BAO zu entnehmen ist, besteht die Entscheidungspflicht der Abgabenbehörden uneingeschränkt bezüglich aller Anbringen der Partei. Was unter Anbringen zu verstehen ist, wird durch Verweis auf § 85 BAO (§ 19 AbgVG) bestimmt. Gemäß § 85 BAO sind "Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorbehalten, Rechtsmittel) grundsätzlich schriftlich, telegrafisch oder durch Fernschreiben einzureichen (Eingaben)". Abgabenerklärungen stellen demnach zweifelsfrei Anbringen im Sinne des § 85 BAO dar, über die die Abgabenbehörde gemäß § 311 BAO ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden hat. Diese Entscheidungspflicht besteht unabhängig vom Inhalt der zu treffenden Entscheidung. Auch wenn ein Anbringen als unzulässig zurückzuweisen ist oder aus anderen Gründen keine rechtsverändernde Wirkung nach sich ziehen kann, hat die Abgabenbehörde darüber zu entscheiden (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 15. Dezember 1977, Zlen. 934 und 1223/73, Slg. Nr. 9458/A).

VwGH 22.02.1999, 98/17/0316: Die Derogation des angefochtenen Bescheides bewirkt nicht den Wegfall der Entscheidungspflicht der Berufungsbehörde.

Die Entscheidungspflicht der belangten Behörde ist auch nicht dadurch weggefallen, dass nach Einbringung der Berufung ein neuerlicher erstinstanzlicher Bescheid ergangen ist, mit dem dem Standpunkt des Beschwerdeführers vollinhaltlich Rechnung getragen wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derogiert dann, wenn zwei rechtswirksame Bescheide im Widerspruch stehen, der später erlassene Bescheid dem früher erlassenen (vgl. zu dieser Frage auch S. Pesendorfer, "Übergenuss" bei öffentlich-rechtlichen Ausbildungsverhältnissen, JBl 1991, Seite 152, 158 f., der allerdings von "rechtskräftigen Bescheiden" spricht). Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, vorausgesetzt, tritt der spätere Bescheid zur Gänze an die Stelle des früheren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. April 1981, Zl. 09/3279/78, 09/0536/79, vom 26. Juni 1981, Zl. 81/08/0023, vom 27. September 1984, Zl. 83/08/0215, und vom 16. September 1994, Zlen. 94/17/0159, 0160, 0161 und 0280). Doch bedeutet der dadurch eingetretene Wegfall des mit Berufung bekämpften Bescheides nicht, dass die Entscheidungspflicht der Berufungsbehörde weggefallen wäre. Mangels Vorliegens eines angefochtenen Bescheides wäre die Berufung vielmehr zurückzuweisen gewesen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 15. Dezember 1977, Slg. 9458 A, ausgesprochen hat, ist die Berechtigung zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde auch dann gegeben, wenn die Entscheidung nur in einer Zurückweisung bestehen kann.

VwGH 26.04.1999, 99/17/0173: Die Worte „Bescheide, die auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassen sind“ in Abs 2 betreffen nicht Selbstbemessungsabgaben schlechthin. Der Ausschluss der Devolution nach § 129 Abs 2 AbgVG umfasst Anträge auf Abgabensfestsetzung und Rückerstattung von Selbstbemessungsabgaben nicht.

Wie § 243 Abs 1 WAO (entspricht § 129 Abs 1 AbgVG) zu entnehmen ist, besteht die Entscheidungspflicht der Abgabenbehörden uneingeschränkt bezüglich aller Anbringen der Partei. Was darunter zu verstehen ist, wird durch den Verweis auf § 59 leg. cit. (entspricht § 19 AbgVG) bestimmt. Daraus folgt, dass Anträge Anbringen im Sinne

des § 59 WAO sind, über die die Abgabenbehörden gemäß § 243 Abs 1 leg. cit. ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden haben. Diese Entscheidungspflicht besteht unabhängig vom Inhalt der zu treffenden Entscheidung. Auch wenn ein Anbringen als unzulässig zurückzuweisen ist oder aus anderen Gründen keine rechtsverändernde Wirkung nach sich ziehen kann, hat die Abgabenbehörde darüber zu entscheiden (...). Von dieser Rechtslage ausgehend liegt nach den Beschwerdebehauptungen eine Verletzung der Entscheidungspflicht der angerufenen Behörde vor. Nach § 243 Abs 2 WAO (entspricht § 129 Abs 2 AbgVG) ist in einem solchen Falle aber die Abgabenbehörde zweiter Instanz über Antrag zur Entscheidung zuständig, es sei denn, es läge ein Verfahren vor, das zu einem Bescheid auf Grund einer Abgabenerklärung zu führen hätte. Wäre dies der Fall, wäre bei Säumnis der Behörde erster Instanz die (direkte) Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. September 1989, G 77/87 = Slg. Nr. 12.167, sowie das Erkenntnis des VwGH vom 21. Februar 1990, Zl. 84/13/0218). Zu prüfen ist daher, ob hier ein Bescheid beantragt wurde, der auf Grund einer Abgabenerklärung zu erlassen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof geht dabei davon aus, dass auch die Erklärung betreffend die Selbstbemessung eine „Abgabenerklärung“ ist (...). (...) In Fällen der Bekämpfung einer Selbstbemessungsabgabe ist es möglich und dem Abgabepflichtigen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zumutbar, einen Antrag auf Rückerstattung der von ihm im Wege der Selbstbemessung entrichteten Abgabe mit der Begründung zu stellen, die Abgabentrachtung hätte sich etwa im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes als unrichtig erwiesen. Der auf Grund dieses Antrages zu erlassende Bescheid ist sodann im Instanzenzug und letztlich auch vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpfbar (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0053, und vom 15. September 1995, Zl. 93/17/0404, mwN aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes). (...) Damit ist aber klargestellt, dass es in diesen Fällen darum geht, die durch die Selbstbemessung geschaffene Rechtswirkung der Abgabefestsetzung, welche ein Analogon zur Rechtskraftwirkung eines Bescheides bildet (...), durch eine nachträgliche bescheidmäßige Festsetzung zu durchbrechen. Grundlage des (gegenständlichen) Verfahrens ist daher nicht mehr die Erklärung über die Selbstbemessung, sondern der auf Beseitigung der Rechtswirkung der Abgabefestsetzung durch Selbstbemessung gerichtete Antrag. Damit liegen aber auch nicht Bescheide vor, die auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassen sind; der Ausschluss der Devolution nach § 243 Abs. 2 WAO umfasst daher Anträge auf Abgabefestsetzung und Rückerstattung von Selbstbemessungsabgaben nicht.

VwGH 30.03.2000, 2000/16/0090: Der Tatbestand „Bescheid, der auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassen ist“, liegt vor, wenn gemeinsam mit der Durchführung einer Mängelbehebung gemäß § 82 Abs 3 AbgVG ein Antrag auf Rückzahlung der geleisteten Überzahlungen gestellt wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof z.B. in seinem Erkenntnis vom 29. Mai 1995, Zl. 93/17/0318 (auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird) mit ausführlicher Begründung dargelegt hat, zeichnet sich die Rechtslage nach der SbgLAO (ebenso AbgVG, vgl § 82 Abs 3) u.a. dadurch aus, dass die durch eine Abgabenerklärung bewirkte Abgabefestsetzung nicht nur im Wege einer Bescheiderlassung gemäß § 148 Abs. 2 Satz 1 SbgLAO durchbrochen werden kann, sondern auch durch eine vom Abgabepflichtigen selbst vorgenommene nachträgliche Mängelbehebung gemäß dem dritten Satz der zitierten Gesetzesstelle (sog. mehrstufiges Selbstbemessungsverfahren). Dabei kommt es mangels gesetzlicher Differenzierung nicht darauf an, ob die Berichtigung durch den Abgabepflichtigen dem Gesetz entspricht oder

nicht, sondern es wird vielmehr durch die vorgenommene Korrektur eine neue Rechtslage mit der Wirkung einer Abgabefestsetzung geschaffen, die bis zu einer sie abändernden bescheidmäßigen Erledigung (oder neuerlichen Korrektur durch den Abgabepflichtigen) bestehen bleibt (vgl. dazu insbesondere auch das hg. Erkenntnis vom 22. November 1996, Zl. 93/17/0053). Gerade ein solcher Fall liegt aber nach dem eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin hier vor, weil sie mit der von ihr im Wege der Eingabe vom 18. Dezember 1998 vorgenommenen Korrektur ihrer zuvor abgegebenen Abgabenerklärungen wiederum eine Abgabenerklärung (mit Abgabefestsetzungswirkung) abgegeben hat, auf Grund der über den von der Beschwerdeführerin unter einem gestellten Rückzahlungsantrag zu entscheiden ist. Damit fällt der gestellte Devolutionsantrag aber unter den Fristentatbestand des § 227 Abs. 2, Satz 2 SbgLAO und erweist sich deshalb der angefochtene Bescheid im Ergebnis als frei von Rechtswidrigkeit.

Anmerkungen:

1. § 129 Abs 1 regelt die Entscheidungspflicht, Abs 2 die Devolution.

2. Im Unterschied zu § 311 Abs 2 BAO oder § 227 Abs 2 2. Satz SbgLAO sieht § 129 Abs 2 AbgVG keine Devolutionsmöglichkeit für Bescheide, die aufgrund von Abgabenerklärungen zu erlassen sind, vor. In diesen Fällen kann binnen sechs Monaten Säumnisbeschwerde an den VwGH gemäß Art 132 B-VG iVm § 27 VwGG erhoben werden (VfSlg 12167/1989).

3. Nach der Judikatur zu § 38 AVG kann ein Devolutionsantrag abgewiesen werden, wenn die Säumnis der Unterbehörde darauf zurückzuführen ist, dass sie die Entscheidung einer Vorfrage abgewartet hat, auch wenn sie ihr Verfahren nicht mit Bescheid ausgesetzt hat (VwGH 17.02.1994, 92/11/0080). Da nach § 122 AbgVG nur Behörden zweiter Instanz zur Aussetzung berechtigt sind, ein dreigleidriger (meritorischer) Instanzenzug im Abgabenverfahren nicht vorgesehen ist, ist diese Judikatur wohl nicht auf das Abgabenverfahren übertragbar; insbesondere wird die erstinstanzliche Abgabenbehörde zur formlosen Aussetzung im Sinne der zitierten Judikatur nicht berechtigt sein.

4. Devolvierbar sind alle Anbringen, für die Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz besteht. Ein Devolutionsantrag ist zulässig, wenn die Frist nach Einlangen des betreffenden entscheidungspflichtigen Anbringens verstrichen ist, ohne dass ein hierüber absprechender Bescheid ergangen ist. (Zum Unterschied der Begriffe Einlangen und Einbringen vgl die bei § 19 AbgVG zitiert Judikatur.) Ein (zulässiger) Devolutionsantrag bewirkt den Übergang der Zuständigkeit und die Pflicht zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig verliert diesbezüglich die erste Instanz ihre sachliche Zuständigkeit. Kein Zuständigkeitsübergang erfolgt insbesondere, wenn der Devolutionsantrag zu früh gestellt wird, also vor Ablauf der sechsmonatigen Frist (vgl Ritz, BAO-Kommentar, 765 ff).

1.8 8. Abschnitt: Kosten

§ 130

Kosten der Behörden

Sofern sich aus diesem Gesetz oder aus sonstigen gesetzlichen Vorschriften nichts anderes ergibt, sind die Kosten für die Tätigkeit der Behörden von Amts wegen zu tragen.

Vgl § 312 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 122 und 123 (nunmehr §§ 130 und 131):

In Übereinstimmung mit § 75 Abs. 1 AVG. 1950 soll der Grundsatz gelten, dass die Kosten für die Tätigkeit der Behörden von Amts wegen zu tragen sind und dass die Parteien die ihnen im Abgabeverfahren erwachsenen Kosten selbst zu bestreiten haben.

Die Bestimmungen der §§ 55 bis 68 AbgRG. über die Kosten des Rechtsmittelverfahrens hat schon die BAO und damit auch die MAO ersatzlos fallen lassen. Sie sollen auch hier nicht übernommen werden.

Durch den Wegfall des § 235 MAO (§ 314 BAO) muss der Text des Abs. 2 gegenüber dem § 236 MAO entsprechend geändert werden. Außerdem wird abweichend von der MAO (BAO) festgelegt, dass Barauslagen nicht nur im Verbrauchssteuerverfahren, sondern stets dann zu ersetzen sind, wenn die Abgabevorschriften, welcher Art immer, solche vorschreiben. Die auf Grund des AVG. 1950 erlassene Kommissionsgebührenverordnung soll auch im abgabenrechtlichen Verfahren Geltung haben.

Im Abs. 6 wird eine von der Norm des § 76 (nunmehr § 84) abweichende, den Bedürfnissen des Abgabeverfahrens angepasste Fälligkeit festgelegt.

Anmerkungen:

1. Unter „Kosten für die Tätigkeit der Abgabenbehörden“ ist sowohl der Personal- und Amtssachaufwand als auch der konkrete Sachaufwand iSd § 2 F-VG zu verstehen (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 3020).

2. Sondernormen zu § 130 sind etwa: § 23 Abs 2, § 62 Abs 3, § 69 Abs 4, § 79 Abs 3 AbgVG.

§ 131
Kosten der Parteien

(1) Die Parteien haben die ihnen im Abgabenv Verfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten.

(2) Soweit nach den Abgabenvorschriften die Auferlegung von Kosten vorgesehen ist, hat die Partei die der Behörde erwachsenen Barauslagen zu ersetzen. Für Amtshandlungen außerhalb des Amtes hat sie Kommissionsgebühren zu entrichten, sofern die Amtshandlung nicht durch das Verschulden eines Dritten angeordnet wurde. Im letzteren Falle sind die Kommissionsgebühren von diesem zu entrichten.

(3) Die Kommissionsgebühren sind in Bauschbeträgen (nach Tarifen) oder, soweit keine Bauschbeträge (Tarife) festgesetzt sind, als Barauslagen aufzurechnen. Die Bauschbeträge (Tarife) sind nach der für die Amtshandlung aufgewendeten Zeit, nach der Entfernung des Ortes der Amtshandlung vom Amt oder nach der Zahl der notwendigen Amtsorgane festzusetzen.

(4) Soweit die Landesregierung durch Verordnung Kommissionsgebühren in Bauschbeträgen (nach Tarifen) festgesetzt hat, ist diese Verordnung auch im Abgabenv Verfahren anzuwenden.

(5) Die Kommissionsgebühren sind von der Behörde, welche die Amtshandlung vorgenommen hat, einzuheben und fließen der Gebietskörperschaft zu, die den Aufwand dieser Behörde zu tragen hat.

(6) Die nach Abs. 2 zu entrichtenden Kostenbeträge werden eine Woche nach Zustellung des Kostenbescheides fällig.

Vgl § 313 BAO.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 130.

Anmerkungen:

§ 131 Abs 2 erster Satz knüpft im Unterschied zu § 315 Abs 1 BAO nicht an konkret bezeichneten Kostentragungsregelungen (wie jene des § 314 BAO) an. Soweit in Abgabenvorschriften (s § 2 Abs 3 AbgVG) spezielle die Abgabepflichtigen betreffende Kostentragungsregelungen vorgesehen sind, sind – soweit diese Regelungen nichts anderes bestimmen – gemäß § 131 Abs 2 jedenfalls die Barauslagen der Behörde zu ersetzen. Unter Barauslagen sind alle Aufwendungen zu verstehen, die für die Durchführung der einzelnen konkreten Amtshandlungen gemacht werden und die über den sonstigen und allgemeinen Aufwand der Behörde hinausgehen (so *Walter/Thienel*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze¹³, 140, zu § 76 AVG). Dazu gehören auch Sach-

verständigengebühren (s. *Ringhofer*, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze I, 806, da der ausdrücklichen Erklärung dieser Gebühren in § 76 Abs 1 AVG nur klarstellende Bedeutung zukommt).

1.9 9. Abschnitt: Strafbestimmungen

§ 132¹⁾

Abgabenhinterziehung

(1) Eine Abgabenhinterziehung begeht, wer zu seinem oder eines anderen Vorteil als Abgabepflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten Abgabepflichtiger vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, dass er eine abgabenrechtliche Offenlegungs-, Anzeige- oder Wahrheitspflicht (§§ 54, 55, 57 Abs. 1, 59 und 60) verletzt. Eine Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn

a) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder verkürzt festgesetzt wurden,

b) Abgaben, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, den Abgabenvorschriften zuwider nicht oder nur teilweise entrichtet (abgeführt) wurden, oder

c) auf einen Abgabensanspruch ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

(2) Die Abgabenhinterziehung ist bei einem verkürzten Betrag bis einschließlich 30.000 Euro von der Bezirkshauptmannschaft mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages zu bestrafen. Im Wiederholungsfalle oder bei sonstigen erschwerenden Umständen kann neben oder anstelle einer Geldstrafe eine Freiheitsstrafe bis zu vier Wochen verhängt werden.

(3) Bei einem verkürzten Betrag von über 30.000 Euro ist die Abgabenhinterziehung vom Gericht als Finanzvergehen mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages zu bestrafen. Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe bis zu sechs Monaten festzusetzen.

(4) Abgabenhinterziehungen gemäß den Abs. 2 und 3 sind unbeschadet der Verpflichtung zur Nachzahlung der verkürzten Abgabe zu ahnden.

(5) Der Versuch ist strafbar.

Zu Abs 1 lit a vgl § 33 Abs 1 iVm Abs 3 lit a FStrG. Zu Abs 1 lit b vgl § 33 Abs 1 iVm Abs 3 lit b FStrG. Zu Abs 1 lit c vgl § 33 Abs 1 iVm Abs 3 lit f FStrG.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991 sowie Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Zu §§ 124 bis 128 (nunmehr §§ 132 bis 136):

Die BAO enthält kein materielles und formelles Strafrecht. Für die von den Bundesfinanzbehörden zu verwaltenden Abgaben gilt hiefür das umfängliche FinStrG., BGBl. Nr. 129/ 1958. Wie schon im allgemeinen Teil der Erläuterungen bemerkt wurde, bestimmt § 254 FinStrG., dass für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechtes als Verfahrensrecht das VStG. 1950 zu gelten hat. Damit ist das Verfahren für die Strafbehörde gesetzlich geregelt, ohne dass dem Landesgesetzgeber mit der im § 254 FinStrG. enthaltenen Ausnahme (Festsetzung einer von § 31 Abs. 2 VStG. 1950 abweichenden Verjährungsfrist für Verwaltungsübertretungen abgabenrechtlicher Natur) eine Einflussnahme zusteht. Die Zuständigkeiten des Landesgesetzgebers zur Regelung des Abgabenrechtes umfassen aber das materielle Abgabenstrafrecht. Davon hat der Landesgesetzgeber in einer Reihe von Abgabenvorschriften Gebrauch gemacht. Zur Verfolgung von Verwaltungsübertretungen nach dem Abgabenstrafrecht sind in erster Instanz die Bezirksverwaltungsbehörden berufen.

Ein besonders schützenswertes Gut im Abgabenverfahren ist die den Organen und Sachverständigen der Abgabenbehörden auferlegte Geheimhaltungspflicht. Zum Unterschied vom Finanzstrafgesetz enthalten die landesrechtlichen Abgabenvorschriften der Länder keine besonderen Strafbestimmungen zur Ahndung von Verletzungen dieser Pflicht. Dies wurde bei der Ausarbeitung der MAO als Mangel empfunden, weswegen dann den Ländern empfohlen wurde, die einschlägigen Bestimmungen des FinStrG., das sind die §§ 251 und 252, in die Abgabenverfahrensgesetze zu übernehmen. Soweit damit allerdings gerichtlich zu verfolgende Tatbestände aufgenommen würden, bedürfte es zur Gesetzzerdung gemäß Art. 97 Abs. 2 B.-VG. der Zustimmung der Bundesregierung. Außerdem wurde die Übernahme von Teilen des § 48 FinStrG. (Finanzordnungswidrigkeiten) als landesrechtliche Strafbestimmungen für zweckmäßig und gerechtfertigt erachtet. Mit der Übernahme von Finanzordnungswidrigkeiten als Verwaltungsübertretungen in das Abgabenverfahrensrecht tritt man aber der Frage des Einbaues des gesamten materiellen Abgabenstrafrechtes in das vorliegende Gesetz nahe. Dies zumal, als die in den einzelnen Landesabgabengesetzen enthaltenen Straftatbestände untereinander wohl ähnliche Merkmale, gleichzeitig aber recht verschiedene Strafsätze enthalten. Der Entwurf geht nun von der Auffassung aus, dass es sinnvoll ist, in Anlehnung an die im FinStrG. angewendete Gesetzestechnik des Bundes das landesrechtliche Abgabenstrafrecht bei gleichzeitiger Aufhebung aller strafrechtlichen Bestimmungen in den einzelnen Landesabgabengesetzen in dieses Abgabenverfahrensgesetz einzubauen.

Zu §§ 124 und 125 (nunmehr § 132 Abs 1 und 5 sowie § 133):

Als Vorbild für diese Strafbestimmungen dienten die §§ 33 und 34 FinStrG. Es wird unterschieden zwischen der Abgabenhinterziehung, das ist die

vorsätzliche Abgabenverkürzung, und der fahrlässigen Abgabenverkürzung. Zur Erfüllung des Tatbestandes nach diesen Strafbestimmungen muss eine Abgabenverkürzung bewirkt worden sein. Der Versuch ist nur bei Tatbeständen möglich, deren Erfüllung eine vorsätzliche Handlung oder Unterlassung erfordert. Auch die Strafsätze nähern sich jenen des FinStrG. Dies bedeutet eine wesentliche Abweichung von den Sanktionsbestimmungen in den geltenden Landesabgabenvorschriften. So sieht das Anzeigenabgabengesetz einen Strafraum bis zum Zwanzigfachen des Verkürzungsbetrages und eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten vor. Die Höchststrafe der anderen Abgabengesetze beträgt in der Regel das Fünffache des Verkürzungsbetrages bzw. eine Arreststrafe bis vier Wochen.

Das FinStrG. legt bei vorsätzlicher Abgabenhinterziehung - allerdings neben der Möglichkeit der gleichzeitigen Verhängung von Arreststrafen - einen oberen Strafraum bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages fest, - bei fahrlässiger Abgabenverkürzung bis zum einfachen Verkürzungsbetrag (§§ 33 und 34 FinStrG.).

Blg 16/1991 25. LT:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18. Juni 1990, G 32/90-6, den § 132 des Abgabenverfahrensgesetzes, LGBl. Nr. 23/1984, in der Fassung LGBl. Nr. 80/1987 und Nr. 9/1989, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Mai 1991 in Kraft. Der § 132 des Abgabenverfahrensgesetzes bestimmt im Wesentlichen, dass eine Abgabenhinterziehung von der Verwaltungsbehörde mit einer Geldstrafe, die bis zum Dreifachen des verkürzten Betrages bemessen werden kann, zu ahnden ist. Nach Meinung des Verfassungsgerichtshofes fallen derart hohe Strafdrohungen in den Kernbereich der Strafgerichtsbarkeit, weshalb solche Strafen nur von den Gerichten verhängt werden dürfen. Bereits in seinem Erkenntnis vom 27.9.1989, G 6/89, betreffend die Aufhebung der Strafbestimmung des Wiener Vergnügungssteuergesetzes hat er zum Ausdruck gebracht, dass eine strafbare Handlung dann in diesen Kernbereich fällt, wenn sie wegen ihrer hohen Sozialschädlichkeit mit einer für den Bestraften besonders empfindlichen Strafe bedroht ist. Unbestritten ist, dass dazu auch Geldstrafen zählen können. Der Verfassungsgerichtshof hat in den angeführten Erkenntnissen keine konkreten Angaben dazu gemacht, ab welcher Strafhöhe Gerichte zur Vollziehung zu berufen sind. Die Grenze zwischen verwaltungsbehördlicher und strafgerichtlicher Zuständigkeit dürfte dort liegen, wo die Strafdrohung für den Beschuldigten als besonders empfindlich einzustufen ist. Besonders empfindlich sind nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes Geldstrafen jedenfalls dann, wenn sie an den im Strafgesetzbuch vorgesehenen Höchstbetrag heranreichen. Die höchste Geldstrafe, die nach dem Tagessatzsystem (§ 19 Strafgesetzbuch) derzeit von den Gerichten verhängt werden kann, beträgt 1.620.000 S. Damit die Strafdrohung nicht mehr in den strafrechtlichen Kernbereich hineinreicht und somit die Strafe von den Verwaltungsbehörden geahndet werden darf, muss die Strafdrohung wohl deutlich unter dem im Strafgesetzbuch vorgesehenen Grenzbetrag liegen. Im Entwurf wird davon ausgegangen, dass ca. die Hälfte

jenes Betrages, der von den Gerichten nach dem Tagessatzsystem höchstens verhängt werden kann, nicht mehr in den strafrechtlichen Kernbereich fällt.

Will der Landesgesetzgeber in einem Bereich, der in seine Zuständigkeit fällt, eine bestimmte strafbare Handlung wegen ihrer besonderen Sozialschädlichkeit mit einer entsprechend hohen Strafe belegen, so hat er gemäß Art. 15 Abs. 9 B-VG selbst die erforderlichen Bestimmungen auf dem Gebiet des Strafrechtes zu treffen. Von dieser Möglichkeit darf er allerdings nur dann Gebrauch machen, wenn es sich um eine zur Regelung des Gegenstandes unerlässliche Bestimmung handelt. Das Gericht darf nicht mit der Vollziehung sämtlicher Bestimmungen eines Landesgesetzes betraut werden, sondern nur mit jenen, die in den Kernbereich des Strafrechtes hineinreichen (VfSlg. 2658/1954). Die Begründung der gerichtlichen Zuständigkeit gemäß Art. 15 Abs. 9 B-VG unterliegt nicht dem Genehmigungsvorbehalt der Bundesregierung gemäß Art. 97 Abs. 2 B-VG (Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27.9.1989, G 6/89). Die Abgabenhinterziehung, die nur vorsätzlich begangen werden kann, ist an sich schon mit einer hohen Sozialschädlichkeit behaftet. Diese nimmt jedoch noch zu, je höher der verkürzte Betrag ist. Jede Hinterziehung mit einer derart hohen Strafe zu bedrohen, dass die Strafdrohung jedenfalls in den Kernbereich der Strafgerichtsbarkeit hineinreicht, würde unter Umständen ein Missverhältnis zwischen der Tat und der angedrohten Strafe bedeuten. Eine gerichtliche Zuständigkeit ist erst dann gerechtfertigt, wenn für die Ahndung des Verhaltens jener Strafraumen nicht mehr ausreicht, der den Verwaltungsbehörden zur Verfügung steht.

Der Entwurf sieht für die Abgabenhinterziehung eine Strafdrohung bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages vor. Bisher war dafür das Dreifache vorgesehen. Die Praxis hat jedoch gezeigt, dass der doppelte Betrag für die Bestrafung ausreichend ist. Zudem sieht auch das Finanzstrafgesetz diesen Strafraumen vor. Dieser Strafraumen bedeutet nun, dass eine Abgabenhinterziehung mit einem verkürzten Betrag von 400.000 S bis höchstens 800.000 S bestraft werden darf. Dies entspricht jener Grenze, bis zu der die Verwaltungsbehörde zur Bestrafung zuständig ist. Geldstrafen über dieser Grenze darf nur ein Gericht verhängen. Abgabenhinterziehungen mit einem verkürzten Betrag von über 400.000 S sind mit einer so hohen Sozialschädlichkeit verbunden, dass ein Abgehen vom Strafraumen (doppelter Verkürzungsbetrag) nicht gerechtfertigt wäre. Es ist daher vorgesehen, dass bis zu einem Verkürzungsbetrag von 400.000 S die Verwaltungsbehörden, darüber die Gerichte zur Ahndung zuständig sind.

Die Abs. 1 und 5 entsprechen der bisherigen Fassung. In den Abs. 2 und 3 sind die eigenlichen Strafbestimmungen enthalten. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurden die Abgabenhinterziehungen, die von den Verwaltungsbehörden (Abs. 2) und jene, die von den Gerichten (Abs. 3) zu ahnden sind, getrennt. Zur Notwendigkeit der Trennung in verwaltungsbehördliche und strafgerichtliche Zuständigkeiten wird auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil verwiesen.

Das im gerichtlichen Strafrecht überwiegend angewandte Tagessatzsystem ist im Bereich des Abgabenrechtes nicht geeignet. So wäre es insbesondere bei einem geringen Einkommen des strafrechtlich Verantwortlichen möglich, dass eine nach Tagessatzbestimmungen gebührende Strafe niedriger ausfiele als eine von einer Verwaltungsstrafbehörde verhängte. Es ist daher angezeigt, dass die Geldstrafe auch im gerichtlichen Verfahren von der Höhe des verkürzten Betrages abhängig gemacht wird. Die Obergrenze soll beim Zweifachen des verkürzten Betrages liegen. Weil die Geldstrafe nicht nach Tagessätzen bemessen wird, ist für die Verhängung von Ersatzfreiheitsstrafen eine eigene Bestimmung (Abs. 3 zweiter Satz) enthalten.

Der Abs. 4 soll klarstellen, dass die Bestrafung unabhängig von der Verpflichtung zur Nachzahlung der verkürzten Abgabe erfolgt.

Judikatur:

VwGH 03.02.1961, 1425/60:

Die Hinterziehung setzt Vorsatz voraus, wobei bedingter Vorsatz genügt.

OGH 06.06.1974, 9 Os 174/73: Durch Unterlassung begangene Finanzdelikte sind Dauerdelikte.

Werden die Finanzdelikte nach den §§ 33 und 34 FinStrG (vgl §§ 132 und 133 AbgVG) durch Unterlassung begangen, so handelt es sich um Dauerdelikte. Der zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG erforderliche böse Vorsatz kann demnach auch erst während des umschriebenen Verhaltens hinzutreten und es dadurch zu einem deliktischen gestalten. Der tatbildmäßige Erfolg der Abgabenverkürzung durch Nichtfestsetzung bescheidmäßige festzusetzender Abgaben tritt bei den periodisch veranlagten Abgaben erst zu dem Zeitpunkt ein, in dem die Veranlagung bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärungen für das betreffende Kalenderjahr normalerweise erfolgt wäre (JBl 1975, 51 = EvBl 1975/84 S 163 = SSSt 45/15).

OGH 09.09.1975, 12 Os 33/75:

Beisatz: Eine nach diesem Zeitpunkt bewirkte Tilgung der Steuerschuld ist rechtlich ohne Belang, zumal eine Abgabenverkürzung nicht die dauernde und endgültige Vereitelung der Abgabeneinbringung voraussetzt.

OGH 26.03.1982, 10 Os 35/82:

Ausdrücklich gegenteilig; Beisatz: Vollendung erst in dem Zeitpunkt, zu dem feststeht, dass die bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben auch in Hinkunft nicht mehr möglich sein wird (EvBl 1983/10 S)

VwGH 15.09.1995, 93/17/0250 (ebenso VwGH 21.07.1995, 93/17/0130;

16.12.1999, 97/15/0172): Die Abgabenverkürzung bei

Selbstbemessungsabgaben (nach § 10 Abs 1 Wr GetrStG bzw § 9 Abs 1 Wr AnzeigenabgabeG bzw § 19 Abs 1 Wr VergnügungssteuerG) ist ein Erfolgsdelikt, kein Dauerdelikt. Die Verfolgungsverjährung nach § 31 Abs 2 VStG läuft ab dem Zeitpunkt, in dem die Abgaben erklärt und entrichtet hätten werden müssen.

Gemäß § 10 Abs. 1 Wr GetrStG, LGBI. für Wien Nr. 2 in der Fassung LGBI. Nr. 73/1990, sind Handlungen oder Unterlassungen, durch welche die Steuer mit einem Betrag von höchstens 300.000,-- S verkürzt wird, als Verwaltungsübertretungen mit Geldstrafe bis 600.000,-- S zu bestrafen; für den Fall der Uneinbringlichkeit der

Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe bis zu sechs Wochen festzusetzen. Handlungen oder Unterlassungen, durch welche die Steuer mit einem Betrag von mehr als 300.000,-- S fahrlässig oder vorsätzlich verkürzt wird, sind vom Gericht als Finanzvergehen mit Freiheitsstrafen bis zu neun Monaten oder mit Geldstrafen bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages zu bestrafen; für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe bis sechs Monaten festzusetzen. Dieser Straftatbestand ist dem Tatbild nach ein Erfolgsdelikt. Das Tatbild ist dabei auf die Herbeiführung eines Erfolges, der Verkürzung der Abgabe entweder durch ein aktives Tun oder pflichtwidriges Unterlassen (unechtes Unterlassungsdelikt) abgestellt. Eine Verkürzung liegt in solchen Fällen bereits dann vor, wenn die Abgabe nicht zu den vorgesehenen Terminen - dies ist nach § 7 Abs. 1 erster Satz Wr GetrStG der zehnte Tag eines jeden Monats für den Vormonat - entrichtet wird (vgl. hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1970, Zl. 94/69). Mit der Verkürzung ist auch der Erfolg eingetreten, das Delikt nicht nur vollendet sondern auch beendet. Spätere nach Ablauf des vorgesehenen Termins vorgenommene Handlungen oder weiter andauernde Unterlassungen vermögen an der bereits eingetretenen Verkürzung nichts zu ändern. Ein solches Verhalten nach diesem Zeitpunkt ist auch nicht vom Tatbild erfasst. Vielmehr sind nur die Handlungen und Unterlassungen vom Tatbild erfasst, die in einem Kausalzusammenhang mit der Verkürzung stehen (arg.: Handlungen oder Unterlassungen, durch welche die Steuer .. verkürzt wird). Dies kann bei einem Verhalten nach bereits eingetretenem Erfolg nicht mehr der Fall sein. In diesem Zusammenhang wird klarstellend darauf hingewiesen, dass ein Dauerdelikt nur dann vorliegt, wenn das gesetzliche Tatbild sich nicht darin erschöpft, die Herbeiführung eines rechtswidrigen Zustandes zu pönalisieren, sondern auch die Aufrechterhaltung dieses Zustandes in das Tatbild einbezogen ist. Dies ist bei § 10 Abs. 1 Wr GetrStG nicht gegeben, sodass ein Dauerdelikt nicht vorliegt. Gemäß § 31 Abs. 1 VStG ist die Verfolgung einer Person unzulässig, wenn gegen sie binnen der Verjährungsfrist von der Behörde keine Verfolgungshandlung (§ 32 Abs. 2) vorgenommen worden ist. Gemäß § 31 Abs. 2 VStG beträgt die Verjährungsfrist bei den Verwaltungsübertretungen der Gefährdung, Verkürzung oder Hinterziehung von Landes- und Gemeindeabgaben ein Jahr, bei allen anderen Verwaltungsübertretungen sechs Monate. Diese Frist ist von dem Zeitpunkt zu berechnen, an dem die strafbare Tätigkeit abgeschlossen worden ist oder das strafbare Verhaltenaufgehört hat; ist der zum Tatbestand gehörende Erfolg erst später eingetreten, so läuft die Frist erst von diesem Zeitpunkt. Sind seit dem im Abs. 2 bezeichneten Zeitpunkt drei Jahre vergangen, so darf gemäß § 31 Abs. 3 erster Satz VStG ein Straferkenntnis nicht mehr gefällt werden. Die strafbare Tätigkeit bzw. Untätigkeit ist nach dem Tatbild spätestens mit der Verkürzung der Abgabe abgeschlossen, der Erfolg ist damit eingetreten. Die Verjährungsfrist nach § 31 Abs. 2 VStG berechnet sich daher ab diesem Zeitpunkt, nämlich der Verkürzung der Abgabe. Ein tatbildmäßiges strafbares Verhalten danach enthält der Tatbestand nicht.

VwGH 22.03.1999, 95/17/0487: Untätigkeit der Abgabenbehörde ist nicht geeignet, falsche Vorstellungen über die Abgabepflicht hervorzurufen.

Ist der Abgabepflichtige in Kenntnis seiner Erklärungs- und Selbstbemessungspflicht dieser Verpflichtung hinsichtlich bestimmter Veranstaltungen (Videofilmvorführungen) überhaupt nicht, hinsichtlich anderer Veranstaltungen (Peepshows in Solokabinen) nur zum Teil nachgekommen, lässt dies vor dem Hintergrund des Verwaltungsgeschehens die Beurteilung der Abgabenbehörde nicht als unschlüssig erscheinen, der Abgabepflichtige habe eine Verkürzung der Abgabe zumindest billigend in Kauf genommen. Selbst wenn für die Abgabenbehörde aus den Selbstbemessungserklärungen deren Unvollständigkeit ersichtlich gewesen sein sollte, so

spricht dies nicht gegen eine vorsätzliche Abgabenverkürzung. Die Untätigkeit der Abgabenbehörde war nicht geeignet, unrichtige Vorstellungen über die abgabenrechtlichen Pflichten hervorzurufen, und zwar auch nicht hinsichtlich der richtigen Bemessungsgrundlage. Warum die Unterlassung der Selbstbemessung bzw eine Minderbemessung in der Form einer Eintrittsgeldabgabe deshalb bloß fahrlässig erfolgt sein soll, weil der Abgabepflichtige davon überzeugt gewesen sei, dass die Steuer in der Form einer Pauschalabgabe zu bemessen sei, ist nicht nachvollziehbar. Der Abgabepflichtige hat die Steuer nämlich auch nicht als Pauschalsteuer selbst bemessen.

Anmerkungen:

1. Mit der Finanzstrafgesetz-Novelle 1975, BGBl Nr 335/1975, wurde ua auch § 33 Abs 1 FinStrG geändert. Während die Tatbestände des § 33 Abs 1 FinStrG in der Stammfassung mit dem Wort „dadurch“ eine Kausalität der Pflichtverletzung für den Verkürzungserfolg verlangten, wird diese Ursächlichkeit seit der Novelle 1975 nicht mehr gefordert. Für die in § 33 Abs 1 FinStrG umschriebenen strafbaren Handlungen genügt es, dass die Verkürzung jeweils „unter“ Verletzung einer Rechtspflicht zu Stande kommt. Diese Änderung trägt dem Umstand Rechnung, dass bei Selbstberechnungsabgaben nicht immer die Verletzung einer Erklärungspflicht den Einnahmenausfall verursacht, sondern mitunter diesen nur begleitet. Wesentlich ist aber, dass in diesen Fällen die Erfüllung der Abfuhr- bzw Zahlungspflicht nur überprüft werden kann, wenn der Offenlegungspflicht entsprochen wird. Darum die Pönalisierung des Verstoßes gegen die Offenlegungspflichten ohne Rücksicht auf deren Ursächlichkeit für die Verkürzung im geltenden § 33 Abs 1 FinStrG (so *Dorazil/Harbach*, Finanzstrafgesetz, Loseblattsammlung, § 33, 121; ebenso *Plückhahn*, Finanzstrafgesetznovelle 1975, ÖStZ 1975, 173 ff (179)).

Für § 132 Abs 1 AbgVG wird demgegenüber nach wie vor eine Kausalität der Pflichtverletzung („dadurch“) für den Verkürzungserfolg verlangt. (Vgl aber die Sondernorm des § 7 Parkabgabegesetz, welcher nach VwGH 26.06.2000, 96/17/0427, eine Pflichtverletzung nicht voraussetzt.).

2. Ebenso wurde mit BGBl Nr 571/1985 und BGBl I Nr 28/1999 § 33 Abs 3 lit a FinStrG geändert. Dadurch sollten Schwächen der Stammfassung, BGBl Nr 129/1958, beseitigt werden. Da **§ 132 Abs 1 lit a AbgVG** nach wie vor dem Wortlaut der Stammfassung entspricht und dem geltenden § 33 Abs 3 lit a FinStrG nicht angepasst wurde, sind diese Auslegungsprobleme für § 132 Abs 1 lit a AbgVG aktuell. Fraglich ist deshalb insbesondere, wann die Verkürzung einer **bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe**, „bewirkt“ ist. Klar ist lediglich, dass bei demjenigen, der falsch fatiert, die Verkürzung mit der „zu niedrigen Festsetzung“ der Abgabe, dh spätestens mit der Rechtskraft des sachlich falschen Steuerbescheides, bewirkt ist; nach *Fellner*, aaO, Rz 51, bereits mit Zustellung. Unklar hingegen ist sie bei demjenigen, der – im Vertrauen auf die Erkenntnis der Behörde von seiner Abgabepflicht – gar nicht fatiert. Hier nimmt die Rechtsprechung die „Nichtfestsetzung“ der (wiederkehrend) zu veranlagenden Abgaben mit dem Zeitpunkt an, in welchem die Veranlagung für das betreffende Jahr bei dem zuständigen Finanzamt im Großen und Ganzen abgeschlossen ist, was gewöhnlich ein Jahr nach dem Ablauf der Erklärungsfrist der Fall ist. Neuere Judikate gehen allerdings davon aus, dass die Abgabenhinterziehung des Nichtfatierenden erst vollendet sei, wenn eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben, etwa wegen Bemessungsverjährung,

nicht mehr möglich ist (idS *Dorazil/Harbach*, Finanzstrafgesetz, Loseblattsammlung, Wien, § 33, 122/3; s auch *Fellner*, Finanzstrafgesetz, Enns, Loseblattsammlung, § 33, Rz 51).

3. Während § 132 Abs 1 lit a AbgVG für alle bescheidmäßig festzusetzenden, also im Wege der Veranlagung (vgl § 81 AbgVG) vorzuschreibenden Abgaben (zB Jagdabgabe) gilt, ist für alle **Selbstbemessungsabgaben** (vgl § 82 AbgVG; zB Naturschutzabgabe) **§ 132 Abs 1 lit b AbgVG** maßgeblich. Vollendet ist die Abgabenhinterziehung nach § 132 Abs 1 lit b AbgVG, in dem die Selbstbemessungsabgaben den Abgabenvorschriften zuwider ganz oder teilweise nicht entrichtet oder abgeführt wurden. Während somit die Vollendung bei bescheidmäßig zu veranlagenden Abgaben zu einem Zeitpunkt erfolgt, den der Täter nicht vorherbestimmen kann (s obige Ausführungen zu § 132 Abs 1 lit a AbgVG), ist die Verkürzung selbst zu berechnender Abgaben bereits mit der Nichtentrichtung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen bewirkt (s *Fellner*, Finanzstrafgesetz, Enns, Loseblattsammlung, § 33, Rz 56).

4. Zu Abs 1 lit c gehören insbesondere jene Fälle, in denen unter Vorspiegelung falscher wirtschaftlicher Tatsachen eine Nachsicht erwirkt wurde.

5. Jede Abgabenhinterziehung setzt tatbestandsmäßig eine Abgabenverkürzung und dementsprechend den Bestand einer Abgabepflicht voraus.

6. Die Nichtabgabe einer vorgeschriebenen Abgabenerklärung ist grundsätzlich nur als Abgabenordnungswidrigkeit nach § 134 AbgVG zu bestrafen.

7. Bei § 132 Abs 1 AbgVG genügt bedingter Vorsatz. Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst (sowohl bezüglich der Pflichtverletzung als auch bezüglich der Bewirkung der Verkürzung, nicht aber die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages). Vorsatz bedeutet eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (idS *Fellner*, Finanzstrafgesetz, Loseblattsammlung, § 33 Rz 27, 28, 30a, 31).

8. Bezüglich des landesgesetzlich geregelten Abgabenstrafrechtes bestimmt § 254 FinStrG Folgendes:

„§ 254 (1) Für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechtes gilt das VStG 1950. Die Verjährungsfrist des ersten Satzes des § 31 Abs 2 des VStG 1950 gilt jedoch nur insoweit, als durch Landesgesetz nicht anderes bestimmt ist. Die §§ 37, 39 und 50 des VStG 1950 sind von den Organen der Gemeinden ohne eigenes Statut nicht anzuwenden.

(2) Die Regelung des Abs 1 gilt nicht für jene Fälle, in denen zur Durchführung des Strafverfahrens in erster Instanz gemäß Artikel 97 Abs 2 des B-VG eine Finanzstrafbehörde des Bundes zuständig ist. In diesen Fällen gelten für das Verfahren in allen Instanzen die verfahrensrechtlichen Bestimmungen des Artikels I dieses Bundesgesetzes.“

Aufgrund des - sich auf Art 11 Abs 2 B-VG (iVm Art II Abs 5 EGVG) stützenden - § 254 FinStrG gilt für den Bereich des landesgesetzlichen

Abgabenstrafrecht des Verwaltungsstrafgesetz. In letzter Instanz ist gemäß Art 129a B-VG der Unabhängige Verwaltungssenat zur Ahndung dieser Verwaltungsübertretungen zuständig. Dieser ist aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in Art 129a Abs 1 Z 4 B-VG auch zuständig, über Beschwerden wegen Verletzung der Entscheidungspflicht in Verfahren wegen Verwaltungsübertretungen zu erkennen, soweit es sich um das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht handelt (vgl VFSig 13987/1994).

§ 133¹⁾

Fahrlässige Abgabenverkürzung

(1) Eine fahrlässige Abgabenverkürzung begeht, wer zu seinem oder eines anderen Vorteil als Abgabepflichtiger oder bei Wahrnehmungen der Angelegenheiten Abgabepflichtiger fahrlässig eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, dass er eine abgabenrechtliche Offenlegungs-, Anzeigende oder Wahrheitspflicht (§§ 54, 55, 57 Abs. 1, 59 und 60) verletzt.

(2) Die fahrlässige Abgabenverkürzung ist, unbeschadet einer strafrechtlichen Verfolgung und der Verpflichtung zur Nachzahlung der verkürzten Abgabe, von der Bezirkshauptmannschaft mit einer Geldstrafe zu ahnden. Die Geldstrafe kann bis zum Einfachen des verkürzten Betrages, höchstens aber bis 58.000 Euro, bemessen werden.

Vgl § 34 Abs 1 FStrG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Siehe EB zu § 132.

Blg 16/1991 25. LT:

Die fahrlässige Abgabenverkürzung ist nach der derzeit geltenden Bestimmung des § 133 Abgabenverfahrensgesetz von der Bezirkshauptmannschaft mit einer Geldstrafe, die bis zum Einfachen des verkürzten Betrages bemessen werden kann, zu ahnden. Auch diese Strafdrohung kann somit in den Kernbereich der Strafgerichtsbarkeit hineinreichen. Diese Bestimmung ist daher ebenfalls zu ändern. Im Gegensatz zur Abgabenhinterziehung soll für die Ahndung der fahrlässigen Abgabenverkürzung weiterhin nur die Verwaltungsbehörde zuständig sein. Die Strafdrohung wird beibehalten, aber die Höchststrafe für derartige Übertretungen mit 800.000 S begrenzt.

Die fahrlässige Abgabenverkürzung bleibt von der gerichtlichen Zuständigkeit ausgenommen. Abgabenverkürzungen mit einem Betrag bis 800.000 S können mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des verkürzten

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 27/1991, 3/1992 sowie Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

Betrages, Verkürzungen mit einem Betrag von über 800.000 S mit einer Geldstrafe bis höchstens 800.000 S bestraft werden.

Judikatur:

OGH 06.06.1974, 9 Os 174/73: Zur fahrlässigen Abgabenverkürzung bei bescheidmäßig zu veranlagenden Abgaben.

Wer eine Abgabenverkürzung schuldhaft dadurch bewirkt, dass infolge Unterlassung vorgeschriebener Anzeigen und Abgabenerklärungen entgegen bestehenden abgabenrechtlichen Anzeigepflichten, Offenlegungspflichten oder Wahrheitspflichten bescheidmäßig festzusetzende Abgaben überhaupt nicht festgesetzt werden, begeht ein (unechtes) Unterlassungsdelikt. Ein tatbildmäßiges Verhalten des Täters kommt in einem solchen Fall, beginnend mit dem Zeitpunkt, bis zu welchem er seine abgabenrechtlichen (Handlungspflichten) Pflichten nach den Abgabenvorschriften hätte erfüllen müssen, so lange in Betracht, als die Abwendung des tatbildmäßigen (Verkürzungserfolges) Erfolges durch pflichtgemäßes Handeln noch möglich ist.

OGH 12.01.1977, 10 Os 127/76:

Die Annahme eines fortgesetzten Delikts ist bei einem Fahrlässigkeitsdelikt schon begrifflich ausgeschlossen.

VwGH 22.09.2000, 96/15/0200: Zum Begriff Fahrlässigkeit.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend. Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirklicht, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG). Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt richtet sich nicht nach einem allgemein besonnen und einsichtigen Menschen, sondern nach einem solchen Menschen in der Lage des Täters, d.h. der Mensch des objektiven Maßstabes muss dem Lebens-, Berufs- oder Bildungskreis des Täters angehören (*Sommergruber/Reger*, Das Finanzstrafgesetz, Band 2, Seite 77). Der Beschwerdeführer wurde in Österreich als Unternehmer tätig. Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insbesondere die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten. Will der Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, oder ist er dazu, etwa auf Grund fehlender Sachkenntnisse oder beruflicher Beanspruchung, nicht im Stande, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung. Der Abgabepflichtige ist nämlich angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (vgl. *Sommergruber/Reger*, a.a.O., Seite 78; *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, RZ 1b zu § 34 FinStrG). Der Beschwerdeführer beabsichtigte und setzte auch in die Tat um, fortlaufend Geschäfte und Lieferungen im Inland im beträchtlichen Umfange vorzunehmen. Über die steuerliche Bedeutsamkeit dieses Vorgehens erkundigte er sich lediglich bei seinem Geschäftspartner, von dem er allerdings lediglich die Mitteilung erhielt, die in Aussicht genommene Vorgangsweise sei zulässig. Ob und gegebenenfalls welche einzelnen steuerlichen Verpflichtungen daraus resultieren, wurde nach den Feststellungen nicht besprochen. Die vom Beschwerdeführer behauptete und festgestellte Erkundigung bei seinem Geschäftspartner reicht, wie die

belangte Behörde zutreffend unterstrichen hat, keinesfalls aus, um der ihn nach den genannten Bestimmungen der BAO treffenden Verpflichtung zu genügen. Bei eigener Unkenntnis der steuerrechtlichen Verpflichtungen reicht es, wie die belangte Behörde hervorgehoben hat, keinesfalls aus, sich mit der Auskunft eines "befugten Gewerbsmannes" zu begnügen. Vielmehr ist es bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 15. Mai 1997, 95/15/0184). Dass der Beschwerdeführer zur Einhaltung einer solchen Verhaltensweise körperlich und geistig befähigt gewesen ist, ist nicht strittig. Der Beschwerdeführer bezeichnet sich selbst als Kaufmann und war nach der Aktenlage seit vielen Jahren als solcher tätig. Die steuerliche Relevanz seines Handelns war ihm, wie er zugibt, bewusst. Die Information über ein ihm fremdes Recht war wie dargelegt geboten. Dass diese Informationsaufnahme ihm nicht zumutbar gewesen wäre, wird in der Beschwerde nicht ausdrücklich behauptet. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie von einer fahrlässigen Abgabenverkürzung ausgegangen ist.

VwGH 24.02.2000, 97/15/0170: Zur Strafbemessung.

Die Verhängung einer Geldstrafe für eine Abgabenverkürzung, die auch den aus der Tat gezogenen Nutzen berücksichtigen soll, ist von einem bestimmten Wertbetrag abhängig und nicht unmittelbar nur nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters auszumessen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Mai 1986, 84/16/0209, vom 16. März 1995, 94/16/0300, und vom 25. Juni 1998, 96/15/0041).

Anmerkungen:

1. Im Unterschied zu § 34 Abs 1 Finanzstrafgesetz normiert § 133 AbgVG einen Kausalitätszusammenhang zwischen den Pflichtverletzungen und der Abgabenverkürzung. S Anm zu § 132 AbgVG.

2. Das Tatbild der fahrlässigen Abgabenverkürzung unterscheidet sich von der Abgabenhinterziehung gemäß § 132 AbgVG nur auf der inneren Tatseite. Es wird objektiv dadurch erfüllt, dass ein Abgabepflichtiger durch Verletzung bestimmter Pflichten eine Abgabenverkürzung bewirkt. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist eine solche Verkürzung bewirkt, wenn diese Abgabe nicht oder verkürzt festgesetzt wurde; bei Selbstbemessungsabgaben hingegen, wenn sie ganz oder nur teilweise nicht abgeführt wurden (vgl OGH 23.06.1967, 12 Os 218/66).

3. Die fahrlässige Abgabenverkürzung stellt allerdings ein Verletzungsdelikt und kein Gefährdungsdelikt dar, verlangt also, dass es wirklich zu einer Verkürzung einer Abgabe kommt, ein nur objektiv geeignetes Verhalten zur Erfüllung des äußeren Tatbestandes der fahrlässigen Abgabenverkürzung reicht somit nicht aus. Eine tatsächlich eingetretene Verkürzung von Abgaben ist zwar dann nicht ausgeschlossen, wenn es verspätet zur Bemessung und Entrichtung der Abgabe kommt, wohl aber dann, wenn die Behörde den betreffenden Abgabenfall ohnehin von Amts wegen überwacht und zu erkennen gibt, dass sie bei Nichterfüllung eines im Ermittlungsverfahrens erteilten Auftrags mit der Bemessung der Abgabe vorgehen wird (*Fellner*, Finanzstrafgesetz, § 34 Rz 4; *Dorazil/Harbach*, Finanzstrafgesetz, § 34 E 4, 10, mit Hinweisen auf die Rsp).

3. Zum anzuwendenden Verfahrensrecht s Anm zu § 132.

4. Vgl die Judikatur des VfGH zu § 60.

§ 134³

Abgabenordnungswidrigkeiten

Mit einer Geldstrafe bis zu 300 Euro oder mit Arrest bis zu zwei Wochen ist, sofern nicht ein gerichtlich strafbarer Tatbestand vorliegt, von der Bezirkshauptmannschaft zu bestrafen, wer

- a) ohne einen Tatbestand nach § 132 oder § 133 zu erfüllen, als Abgabepflichtiger oder in Wahrnehmung von Angelegenheiten Abgabepflichtiger eine Offenlegungs-, Anzeige-, Aufzeichnungs- oder Wahrheitspflicht (§§ 54, 55, 56, 57 Abs. 1, 59 und 60) verletzt,
- b) die sich richtig ausweisenden Organe der Abgabenbehörden in Ausübung der Nachschau (§ 63) behindert oder zu behindern versucht,
- c) für die Entrichtung von Schuldigkeiten durch unrichtige Angaben ungerechtfertigte Zahlungserleichterungen erwirkt.

Vgl § 50 und § 51 FStrG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Wird keine Abgabenverkürzung bewirkt und ist auch der Versuch zu einer solchen nicht erweislich, so sind die sonst nach § 124 bzw. § 125 (nunmehr § 132 und § 133) strafbaren Übertretungen gemäß lit. a als Ordnungswidrigkeiten zu verfolgen. Dazu kommen auch noch die Übertretungen nach lit. b und c. Der Strafraum weicht von jenem der Abgabenvorschriften nur insoweit ab, als die Höchstgrenze der Geldstrafe von 3.000 S auf 5.000 S erhöht werden soll.

Anmerkungen:

Der Wortlaut des lit a schließt eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbestrafung aus.

§ 135⁴

Geheimhaltungspflicht

(1) Eine Verwaltungsübertretung begeht, wer

³ Fassung Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

⁴ Fassung Beschluss des Landtages vom 10. Oktober 2001 (LGBl.Nr. noch nicht bekannt)

a) persönliche, betriebliche oder geschäftliche, der Öffentlichkeit unbekannte Verhältnisse oder der Öffentlichkeit unbekannte, Abgaben betreffende Umstände eines anderen unbefugt preisgibt, obgleich sie ihm nur durch seine amtliche Stellung oder durch seine Tätigkeit als Sachverständiger in einem Abgabenverfahren oder in einem abgabenrechtlichen Verwaltungsstrafverfahren bekannt sind,

b) den Inhalt von Akten eines Abgabenverfahrens oder eines abgabenrechtlichen Verwaltungsstrafverfahrens unbefugt preisgibt.

(2) Die Preisgabe von Verhältnissen oder Umständen ist zulässig, wenn ihr der zustimmt, dessen Interessen geschützt werden sollen, wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Preisgabe besteht, oder wenn sie im zwingenden öffentlichen Interesse gelegen ist.

(3) Verwaltungsübertretungen nach Abs. 1 sind, sofern nicht ein gerichtlich strafbarer Tatbestand vorliegt, von der Bezirkshauptmannschaft mit Arrest bis zu vier Wochen zu ahnden. Statt einer Arreststrafe oder bei erschwerenden Umständen auch neben dieser, kann auf eine Geldstrafe bis zu 1.000 Euro erkannt werden.

(4) Wird die Geheimhaltungspflicht aus Eigennutz oder Schadensabsicht verletzt, so gilt der doppelte Strafraum des Abs. 3.

Vgl § 251 FStrG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Die von der MAO übernommene Bestimmung des FinStrG. zur Ahndung von Verletzungen der Geheimhaltungspflicht durch Organe und Sachverständige der Behörde (§§ 251 und 252) enthalten überaus strenge Strafen, die von den Gerichten zu verhängen sind. Im Entwurf sind wohl zum Schutze des Steuergeheimnisses diese Tatbestände, soweit sie für das Landesabgabenrecht in Betracht kommen, aufgenommen. Zuwiderhandlungen sollen aber nicht zu gerichtlich zu ahndenden Vergehen, sondern zu Verwaltungsübertretungen erklärt werden. Außerdem sind die Strafsätze des FinStrG., die bis zu zwei Jahren strengen Arrest und einer gleichzeitig verhängbaren Geldstrafe bis zu 200.000 S gehen, bei aller Würdigung des Schutzes, den das Steuergeheimnis verdient, ganz wesentlich herabgesetzt.

Mit diesen Sonderstrafbestimmungen über die Verletzung des Steuergeheimnisses durch Organe und Sachverständige der Behörden wird auch die Frage des Verhältnisses des Steuergeheimnisses zum Amtsgeheimnis für Beamte nach § 23 Dienstpragmatik und § 26 Gemeindeangestelltengesetz berührt. Im Kommentar von Dr. Karl Fellner zum FinStrG. wird auf Seite 511 hiezu Folgendes ausgeführt: „Durch das Amtsgeheimnis ist der Beamte nach § 23 Dienstpragmatik zur Wahrung der Geheimhaltung über alle

Angelegenheiten verpflichtet, die ihm in Ausübung des Dienstes oder mit Beziehung auf seine amtliche Stellung bekannt werden. Eine Ausnahme von dieser Verpflichtung tritt nur für den Fall der Entbindung vom Amtsgeheimnis durch die vorgesetzte Behörde ein. Gegenstand des Amtsgeheimnisses kann also nur ein Sachverhalt sein der dem Beamten infolge seiner amtlichen Stellung bekannt geworden ist und im Interesse einer Gebietskörperschaft oder einer Partei eine Geheimhaltung erfordert oder vom Dienstvorgesetzten ausdrücklich als vertraulich bezeichnet wurde. Für den Bereich des Abgabenrechtes ist infolge des in der hier besprochenen Gesetzesstelle besonders normierten Schutzes des Steuergeheimnisses festzustellen, dass das Amtsgeheimnis im Steuergeheimnis, so weit dieses reicht, voll aufgeht. Daher reicht das Steuergeheimnis inhaltlich über das Amtsgeheimnis weit hinaus, weil es einen viel weiter reichenden und spezieller gefassten Inhalt als jenes hat. Aus diesem speziellen Inhalt des Steuergeheimnisses folgt also, dass die Vorschriften über das Amtsgeheimnis infolge ihres dazu allgemeineren Inhaltes dann und so weit nicht anwendbar sind, soweit jene des Steuergeheimnisses nach der hier besprochenen Gesetzesstelle im Einzelfall bestehen.“

§ 136¹⁾ Strafverfolgung

Die Behörden sind verpflichtet, jeden ihnen bekannt gewordenen Verdacht einer Zuwiderhandlung gegen die §§ 132 bis 135 der zuständigen Strafbehörde anzuzeigen und dieser alle verfügbaren Beweismittel zu übergeben.

Vgl §§ 80 ff FStrG.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Ebenso wie nach § 57 FinStrG. die Finanzvergehen sind nach § 25 VStG. 1950. (mit Ausnahme des § 56) die Verwaltungsübertretungen von Amts wegen zu verfolgen. Zum Unterschied von den Behördenzuständigkeiten nach dem FinStrG., fallen nach dem AbgVG. die Verwaltungsstraßbehörden nicht mit den mit der Verwaltung der Landes- und Gemeindeabgaben (-beiträge) betrauten Behörden zusammen. Dies führt zu einer bedeutenden Erschwerung der strafrechtlichen Verfolgung von Verwaltungsübertretungen nach den Bestimmungen der §§ 125 bis 127 des Entwurfes. Der Bundesgesetzgeber hat auf Grund seiner Bedarfsgesetzgebungskompetenz durch § 254 FinStrG. für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechtes das VStG. 1950 als Verfahrensvorschrift festgelegt. Dem Landesgesetzgeber fehlt daher die

¹⁾ Fassung LGBI.Nr. 27/1991

Berechtigung, eine vom § 25 VStG. 1950 abweichende Bestimmung etwa des Inhaltes zu erlassen, dass die Verwaltungsübertretungen im Sinne des 9. Abschnittes des Entwurfes zu Antragsdelikten erklärt und die Behörden im Sinne des § 12 des Entwurfes antragspflichtig werden. Solche Vorschriften sind im § 10 Abs. 3 Anzeigenabgabegesetz und im § 8 Abs. 3 Jagdabgabegesetz enthalten. Mit dem Inkrafttreten des § 254 FinStrG. ist daher diesen Bestimmungen derogiert, da sie dem § 25 VStG. 1950 widersprechen. Wohl aber kann den genannten Behörden eine Verpflichtung zur Anzeigeerstattung auferlegt werden. Diese Maßnahme erscheint auch im Interesse der Gewährleistung einer entsprechenden Anwendung der Strafbestimmungen unerlässlich.

Anmerkungen:

1. Eine dem § 25 Abs 2 FStrG nachgebildete Regelung, wonach bei mangelnder Strafwürdigkeit der Tat (geringfügiges Verschulden und keine oder nur unbedeutende Folgen der Tat) keine Anzeigepflicht besteht, enthält das AbgVG nicht.
2. Ermittlungen, die von der Abgabenbehörde mit dem Ziel geführt werden, einen finanzstrafrechtlichen Verdacht zu erhärten, sind der Abgabenbehörde verwehrt. Folglich besteht keine Anzeigepflicht, solange die faktische Möglichkeit besteht, dass ein erster Verdacht durch weiter gehende Ermittlungen zum abgabenrechtlichen Sachverhalt zerstreut werden kann (so Achatz, Die Anzeige von Strafdelikten und sonstigen Übertretungen durch die Abgabenbehörden, ÖStZ 1996, 176). Dies ist nach Achatz nicht nur prozessökonomisch, sondern wahrt gerade auch die berechtigten Interessen des Betroffenen am Schutz vor ungerechtfertigter Verfolgung. Je schwerer die Tat und ihre Folgen, desto eher wird von einer Anzeigepflicht der Behörde auszugehen sein, da das Strafverfolgungsinteresse des Staates steigt.
3. Hinsichtlich der gerichtlich strafbaren Handlungen siehe auch § 38 Abs 2 Landesbedienstetengesetz 2000 („begründeter Verdacht“) und § 84 StPO.
4. Das Unterlassen einer Strafanzeige kann uU den Straftatbestand des Amtsmissbrauchs nach § 302 StGB darstellen.

§ 137¹⁾

Gebietsmäßige Sonderbestimmungen

(1) Außerhalb von Vorarlberg im Inland begangene Verwaltungsübertretungen oder Finanzvergehen gemäß §§ 132 bis 135 gelten als in Vorarlberg begangen, wenn der zum Tatbestand gehörige Erfolg in Vorarlberg eingetreten ist.

¹ Fassung LGBl. Nr. 27/1991, 84/1998

(2) Diese Verwaltungsübertretungen oder Finanzvergehen sind auch strafbar, wenn sie auf inländischen Schiffen auf dem Bodensee nicht im Inland begangen werden.

EB:

Blg 1/1971 21.LT:

Diese Sonderbestimmungen sind zur Fortgeltung des in Vorarlberg bereits bestehenden Abgabenstrafrechtes in den Entwurf aufzunehmen.

Blg 51/1998 26.LT:

Der Entfall des § 137 Abs. 3 hat zur Folge, dass für Übertretungen im Gemeindegebiet Mittelberg keine höheren Strafen verhängt werden dürfen, als für Übertretungen im übrigen Landesgebiet.

§ 138¹⁾

Übergangsbestimmungen

(1) Der Abgabepflichtige kann zur Abänderung einer Abgabe, über deren Selbstbemessung vor dem 1. Dezember 1998 eine Erklärung abzugeben gewesen ist, innerhalb von zwei Jahren ab Einreichung der Erklärung einen Antrag auf bescheidmäßige Abgabenfestsetzung stellen. Nach Ablauf der Frist darf er einen solchen Antrag nur noch stellen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die er bei der Einreichung der Erklärung ohne sein Verschulden nicht geltend machen konnte. Der Antrag ist zudem nur zulässig, wenn seit dem Zeitpunkt, ab dem der Antragsteller nachweislich von den Tatsachen oder Beweismitteln Kenntnis erlangt hat, nicht mehr als ein Monat vergangen ist und die Bemessungsverjährung (§ 83 Abs. 2) noch nicht eingetreten ist. Die Umstände, die solchen Anträgen zu Grunde liegen, hat der Abgabepflichtige zu beweisen. Die Abgabe ist von Amts wegen mit Bescheid festzusetzen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung der Erklärung unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstbemessung als zu niedrig erweist. Von der bescheidmäßigen Festsetzung kann abgesehen werden, wenn der Abgabepflichtige die Mängel behebt.

(2) Der § 106a ist auf Abgaben anzuwenden, die auf Grund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes nach dem 31. Dezember 1994 entrichtet oder eingebracht worden sind.

¹⁾ Fassung LGBl.Nr. 84/1998, 9/2000

Judikatur:

VfGH 03.12.1997, G 438/97 (VfSlg 15029): Ungleiche Möglichkeiten der Abgabefestsetzung zu Gunsten bzw zu Lasten des Abgabenschuldners sind gleichheitswidrig.

Aus Anlass dieser Beschwerdesache beschloss der Verfassungsgerichtshof gemäß Art 140 Abs1 B-VG von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 82 Abs 2 und Abs 3 des (Vorarlberger) AbgabenverfahrensG (LGBl Nr 23/1984 idF LGBl Nr 3/1992) einzuleiten. (...) Er legte die für die Einleitung des Prüfungsverfahrens maßgebenden verfassungsrechtlichen Bedenken wie folgt dar:

"Gegen die in Prüfung zu ziehenden Gesetzesvorschriften hegt der Verfassungsgerichtshof grundsätzlich die gleichen Bedenken, die ihn im Erkenntnis VfSlg. 8726/1980 dazu veranlasst haben, § 149 Abs 2 und Abs 3 der Wiener Abgabenordnung, LGBl. 21/1962 idF LGBl. 12/1964 und 4/1974, als verfassungswidrig zu befinden. Der Gerichtshof nahm in dieser Entscheidung den Standpunkt ein, dass auch für Abgaben, die nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern im Wege der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen entrichtet werden, die Möglichkeit bestehen müsse, sachlich oder rechtlich fehlerhafte Erklärungen über die Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen selbst oder durch behördliche Festsetzung der Abgabe zu berichtigen. Dabei dürften dem Abgabepflichtigen nicht nur Verpflichtungen auferlegt werden, die eine Verkürzung der Abgabe verhindern; vielmehr müsse auch dafür gesorgt sein, dass die für die Abgabebemessung nach den materiellrechtlichen Abgabenvorschriften maßgeblichen Umstände in objektiver Weise und daher auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen festgestellt werden können. Sachlich nicht zu rechtfertigen sei es daher, wenn (nach der Wiener Abgabenordnung) zwar für den Fall einer zu niedrigen Selbstbemessung oder einer unvollständigen Erklärung eine Berichtigung durch den Abgabepflichtigen bzw. eine bescheidmäßige Abgabefestsetzung ohne weiteres möglich sei, wenn der Abgabepflichtige aber im umgekehrten Fall einer zu hohen Selbstbemessung eine Berichtigung nur innerhalb bestimmter Fristen vornehmen könne und die Abgabenbehörde nach Ablauf dieser Fristen keine Möglichkeit habe, die Abgabe – den materiellrechtlichen Bestimmungen entsprechend – zu Gunsten des Abgabepflichtigen festzusetzen. Auf diese Weise werde ohne sachlichen Grund eine Differenzierung innerhalb der Gruppe jener Abgaben geschaffen, deren Selbstbemessung zugelassen ist, aber auch im Verhältnis dieser zu allen anderen Abgaben, bei deren Bemessung nach den Grundsätzen der Amtswegigkeit vorzugehen ist. Dass der Abgabepflichtige nach der Wiener Abgabenordnung eine Erklärung über die Selbstbemessung nur innerhalb eines Monats ab deren Einreichung berichtigen konnte, während er nach § 82 Abs 2 des (Vorarlberger) AbgabenverfahrensG die Möglichkeit hat, auch nach Ablauf dieser Frist unter bestimmten, den Voraussetzungen einer Wiederaufnahme vergleichbaren Bedingungen eine bescheidmäßige Festsetzung der (unrichtig) bemessenen Abgabe zu beantragen, fällt – wie der Gerichtshof vorläufig annimmt – nicht ins Gewicht; denn das (Vorarlberger) AbgabenverfahrensG gibt der Behörde auch nach Ablauf dieser (längeren) Frist keine Möglichkeit, eine Abgabe, die der Abgabepflichtige selbst zu hoch bemessen hat, in Übereinstimmung mit den materiellrechtlichen Abgabenbestimmungen festzusetzen. Auch in diesem Fall ist daher eine unrichtig bemessene Abgabe nur dann endgültig unkorrigierbar, wenn der Fehler den Abgabepflichtigen belastet, nicht aber im umgekehrten Fall des den Abgabepflichtigen begünstigenden Fehlers. Wie der Gerichtshof weiters vorläufig annimmt, ist diese Ungleichbehandlung jedenfalls nicht schon dadurch zu rechtfertigen, dass der Abgabepflichtige nach dem (Vorarlberger) AbgabenverfahrensG etwas weiter gehende

Berichtigungsmöglichkeiten hat als er sie nach der Wiener Abgabenordnung hatte."(...) Der Verfassungsgerichtshof hält an der in seinem Erk. VfSlg. 8726/1980, das die inhaltlich im Wesentlichen entsprechende damalige Regelung in der Wiener Abgabenordnung zum Gegenstand hatte, dargelegten Auffassung (vgl. auch VfSlg. 12734/1991) fest, auf welcher der Prüfungsbeschluss beruht.

VfGH 29.11.2000, B 1735/00: Rückwirkung des Bereicherungsverbots kein Verstoß gegen Vertrauensgrundsatz.

Keine Bedenken gegen Art II der WAO-Novelle, LGBl 9/2000, (entspricht etwa § 138 Abs 2 AbgVG) wonach die "Rückzahlungssperre" des § 185 Abs 3 WAO auch auf vor der Kundmachung dieses Gesetzes entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwenden ist. Der EuGH billigte den erhebungsberechtigten Gemeinden in gewissem Maße ein berechtigtes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage (und in die Verfügungsmöglichkeit über die auf Grund dieser Rechtslage erzielten Steuereinnahmen) zu und wollte sie deswegen vor den finanziellen Konsequenzen einer vollständigen Rückerstattung der Getränkesteuer schützen (vgl. Urteil des EuGH vom 09.03.00, RS. C-437/97). Dem - allenfalls rechtlich geschützten - Vertrauen der die Getränkesteuerfestsetzungen bekämpfenden Steuerpflichtigen auf bedingungslose Erstattung der Getränkesteuer stand daher im Falle der Feststellung ihrer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ein rechtlich geschütztes Vertrauen der Gemeinden auf die Gemeinschaftskonformität der Getränkesteuer und die Verfügungsmöglichkeit über die daraus erzielten Abgabenerträge gegenüber. Unter diesen Umständen kann der Gerichtshof nicht finden, dass die Verfügung einer Rückzahlungssperre auch für Fälle, bei denen die Steuerschuld vor der Kundmachung des Gesetzes entstanden ist, verfassungswidrig wäre. Bei Abwägung des Ausmaßes des Eingriffes einerseits und des Gewichtes der für die Rückwirkung sprechenden Gründe (die in der Entscheidung des EuGH eindrücklich dargelegt werden) andererseits scheint es dem Verfassungsgerichtshof vor dem Hintergrund des konkreten Falles nämlich nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber den letzteren die größere Bedeutung beilegt.

Anmerkungen:

1. § 138 Abs 1 AbgVG lehnt sich an die vom VfGH mit Erkenntnis vom 03.12.1997, G 438/97, als gleichheitswidrig erkannte Vorschrift des § 82 Abs 2 und Abs 3 AbgVG, LGBl Nr 23/1984 idF LGBl Nr 3/1992, (für eine Übergangsperiode) an.

2. Sofern der Beginn der Frist im § 138 Abs 1 AbgVG, welche ab Einreichung der Selbstbemessungserklärung zu laufen beginnt, mit der tatsächlichen Zahlung der Abgabe zusammenfällt, kann sich im Hinblick auf VwGH 11.07.2000, 2000/16/0171, 0176, 0180, aufgrund der weniger als dreijährigen Frist wegen offenkundiger Gemeinschaftswidrigkeit die Unanwendbarkeit dieser Vorschrift für jene Fälle ergeben, in denen sich der Abgabenschuldner auf gemeinschaftsrechtlich erworbene Rechte berufen kann.

3. Ob die in § 138 Abs 2 AbgVG angeordnete Rückwirkung des im § 106a AbgVG normierten „Bereicherungsverbots“ dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem Loyalitätsgebot, entspricht, wird aufgrund des vom VwGH mit Beschluß vom 23.03.2001, 2000/16/0640 ua, initiierten Vorabentscheidungsverfahrens vom EuGH, Rs C-147/01, derzeit geprüft.

2. Stichwortverzeichnis

- Abgaben
 - Einhebung 178
 - Mitteilung 164
 - Verwaltung 54
- Abgabenanspruch 26
- Abgabenerklärung 126, 140
 - Vordrucke 112
- Abgabenhinterziehung 293
- Abgabenkommission 55
- Abgabenordnungswidrigkeit 304
- Abgabenschulden
 - Kleinbeträge 231
 - Löschung 214
 - Nachsicht 215
 - Rückzahlung 224
- Abgabenverfahrensgesetz 10
- Abgabenverkürzung 293
 - fahrlässige 301
- Abgabenvorschrift(en) 24
- Abgabepflichtiger 29
- Abrechnungsbescheid 194
- Akteneinsicht 77
- Aktenvermerk 76
- Amtshilfe 138, 154
- Amtswegigkeitsgrundsatz 115, 154
- Anbringen 70
 - mündlich 74
- Angehörige 52
- Antrag 70
- Anzeigepflicht 123, 306
- Aufsichtsbehörde
 - Abänderungsrecht 268
 - Behebungsrecht 268
- Aufzeichnungen 124, 130
 - Ordnungsmäßigkeit 141
- Augenschein 153
- Ausfertigung 80
- Auskunftspflicht 135
- Aussetzung 253
- Bedenkenvorbehalt 70, 140
- Bedingungen 264
- Befangenhait 60, 151
- Behörde(n) 54, 55
 - Vollstreckung 56
 - Zuständigkeit 56
- Beistandspflicht 138
- Beitrag 18
- Bemessungsgrundlagen 159
- Bemessungsverjährung 170
- Berichtigungspflicht 132
- Berufung
 - abgeleitete Bescheide 240
 - Allgemeines 233
 - Beitritt 244

-
- Einbringung 234
Erfordernisse 239
Frist 234
Haftungsbescheid 235
Haftungspflichtiger 237
Mängelbehebung 248
Neuerungen 252
verfahrensleitende Verfügung
233
Verzicht 242
Wirkung 241
Zinsausgleich 186
Zurücknahme 243
Zurückweisung 246, 251
Berufungsbehörde 251
Befugnisse 251
Ermittlungen 252
Berufungsentscheidung 259
Berufungsvorentscheidung 249
Bescheid 84
 abgeleiteter 266
 Änderung 264
 Aufhebung 264
 Begründung 87
 Bescheidadressat 87
 Bezeichnung 86
 einheitlicher 159
 Feststellungsbescheid 86
 Haftungsbescheid 200
 Rechtsmittelbelehrung 87
 schriftlich 87
 verfahrensrechtlicher 92
 Wirkung, dingliche 159
Bescheide 159
Beschlussrecht, freies 24
Betrachtungsweise, wirtschaftliche
47
Beweisaufnahme 154
Beweise 142
Beweislast 116
Beweiswürdigung, freie 142
Billigkeit 45
Bodensee 308
Bücher
 Ordnungsmäßigkeit 141
Buchführung 124, 130
Devolution 286
Einhebungsverjährung 218
Einzahlung 179
Entrichtung 179
Entscheidungspflicht 286
Ergänzungsauftrag 140
Ergänzungspflicht 130
Erledigung
 behördliche 84
 Bekanntgabe 92
 Bescheid 84
Ermessen 45
Ermittlungsverfahren 115
Fälligkeit 178

Feststellungsbescheid 86, 161, 266	Kommissionsgebühren 291
Fonds 18	Kommunalsteuer 18
Formgebrechen 73	Körperschaft 18
Formmangel 50	Kosten
Frist 73	Behörde 290
Änderung 108	Partei 291
Berechnung 106	Ladung 78
Verlängerung 108	Landesabgabenamt 55
Geheimhaltungspflicht 304	Landesregierung
Gesamtrechtsnachfolge 44	Abänderungsrecht 268
Gesamtschuldner 32, 159	Behebungsrecht 268
Gesamtschuldverhältnis	Lohnsummensteuer 18
Entlassung 217	Mahngebühr 24, 206
Gesellschaft bürgerlichen Rechts 44	Mahnung 204
Gleichmäßigkeitsgebot 112	Mängelbehebung 164
Grundsteuer 18, 159	Messbescheid 266
Guthaben 192	Missbrauch 49
Rückzahlung 220	Mitwirkungspflicht 116
Gutschrift 190	Nachschau 134, 137
Haftung 29, 35, 200	Nebenanspruch 24, 35
Notar 35	Neuerungsverbot 120
Rechtsanwalt 35	Niederschrift 74
Unternehmen 35	Offenlegungspflicht 121, 130
Wirtschaftstreuhänder 35	Ordnungsstrafe 24, 110
Haftungsbescheid 259	Partei 61
Hebesatz 266	Parteiengehör 115, 140, 154
Hilfeleistungspflicht 134	Parteienverkehr 70
Klaglosstellung 268	Rechenfehler 262
Kleinbeträge 231	Rechtsbelehrung 111
	Rechtskraft

-
- Durchbrechung 264
- Rechtsmittel 70, 259
- Rechtsschutz 233
- Rückstandsausweis 183, 207
- Rückzahlung *Siehe*
Abgabenschulden
- Ausschluss 226
- Übergangsbestimmung 308
- Rundung 159
- Sachverständige 150
- Sachverständigeneid 152
- Sachverständigengebühren 153
- Säumniszuschlag 24, 196
- Schätzung 156
- Scheingeschäft 50
- Schreibfehler 262
- Selbstbemessung 164
- Selbstbemessungsabgaben
- Übergangsbestimmung 308
- Selbstbemessungserklärung
- Übergangsbestimmung 308
- Sicherheitsleistung 198
- Sicherstellungsauftrag 211
- Sicherungsverfahren 24
- Strafbemessung 303
- Stundung 182
- Stundungszinsen 24
- Terminverlust 209
- Treu und Glauben 113
- Unterbrechungshandlung 174, 219
- Urkunden 145
- Verbuchung 268
- Verfahrensverfügung 92
- Verjährung *Siehe*
Bemessungsverjährung,
Einhebungsverjährung
- Haftung 200
- Verrechnung 190
- Verspätungszuschlag 24, 128
- Vertreter 35, 62, 67
- Nachlass 67
- Vertretungsbefugnis 63
- Vollmacht 68, 70
- Vollstreckbarkeit 202
- Vollstreckung 218
- Aussetzung 210
- Hemmung 209
- Zahlungserleichterung 209
- Vollstreckungsverfahren 24
- Vorfrage 120, 253, 274
- Wahrheitspflicht 121
- Wertzeichen 164
- Widerruf 264
- Widerrufsvorbehalt 265
- Wiederaufnahme 274
- Verjährung 274
- Zuständigkeit 275
- Wiederaufnahmeantrag 278
- Wiedereinsetzung 283
- Wirkungsbereich, eigener 54

Zahlung 179

Haftender 191

Verrechnung 190

Zahlungserleichterungen 182

Zerlegungsbescheid 266

Zeuge

Ladung 79

Zeugenaussage 147

Zeugenausschluss 147

Zeugeneinvernahme 148

Zeugengebühren 149

Zeugenpflicht 145

Zinsausgleich 186

Zustellung 95

Ersatzzustellung 101

Mängel 106

Zwangsstrafe 24, 109

SCHRIFTENREIHE DES INSTITUTS FÜR FÖDERALISMUS

- Bd. 1 **Peter Pernthaler**, Die Zuständigkeitsverteilung zwischen Bund und Ländern auf dem Gebiete der Verwaltungsorganisation. 1976. ISBN 3-7003-0479-X (ATS 98,--)
- Bd. 2 **Theo Öhlinger**, Der Bundesstaat zwischen Reiner Rechtslehre und Verfassungsrealität. 1976. ISBN 3-7003-0129-4 (ATS 68,-- vergriffen)
- Bd. 3 **Felix Ermacora**, Österreichischer Föderalismus. Vom patrimonialen zum kooperativen Bundesstaat. 1976. ISBN 3-7003-0144-8 (ATS 395,-- vergriffen)
- Bd. 4 **Peter Pernthaler**, Die Kollegialbehörden mit richterlichem Einschlag. 1977. ISBN 3-7003-0478-X (ATS 165,--)
- Bd. 5 **Martin Usteri**, Die Funktion der Regierung im modernen föderalistischen Staat. 1977. ISBN 3-7003-0482-X (ATS 58,-- vergriffen)
- Bd. 6 **Fried Esterbauer - Guy Heraud - Peter Pernthaler** (Herausgeber), Föderalismus als Mittel permanenter Konfliktregelung. 1977. ISBN 3-7003-0161-8 (ATS 160,-- vergriffen)
- Bd. 7 **Manfried Gantner**, Der abgestufte Bevölkerungsschlüssel als Problem der Länder und Gemeinden. 1978. ISBN 3-7003-0181-2 (ATS 250,--)
- Bd. 8 **Siegbert Morscher**, Rechtliche Probleme bei der Schaffung innerstaatlicher grenzüberschreitender Einrichtungen und Organe durch die österreichischen Bundesländer. 1978. ISBN 3-7003-0182-0 (ATS 240,--)
- Bd. 9 **Theo Öhlinger**, Verträge im Bundesstaat. 1978. ISBN 3-7003-0183-9 (ATS 140,--)
- Bd. 10 **Erich Thöni**, Privatwirtschaftsverwaltung und Finanzausgleich. 1978. ISBN 3-7003-0184-7 (ATS 138,--)
- Bd. 11 **Georg Schmitz**, Der Landesamtsdirektor. 1978. ISBN 3-7003-0203-7 (ATS 138,-- vergriffen)
- Bd. 12 **Felix Ermacora**, Die bundesstaatliche Kostentragung gemäß § 2 F-VG. 1979. ISBN 3-7003-0214-2 (ATS 110,--)
- Bd. 13 **Peter Pernthaler - Karl Weber**, Theorie und Praxis der Bundesaufsicht in Österreich. 1979. ISBN 3-7003-0215-0 (ATS 168,--)
- Bd. 14 **Peter Pernthaler**, Die Staatsgründungsakte der österreichischen Bundesländer. Eine staatsrechtliche Untersuchung über die Entstehung des Bundesstaates. 1979. ISBN 3-7003-0226-6 (ATS 298,--)
- Bd. 15 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Direkte Demokratie in den Ländern und Gemeinden. 1980. ISBN 3-7003-0245-2 (ATS 198,--)

- Bd. 16 **Peter Häberle**, Kulturverfassungsrecht im Bundesstaat. 1980.
ISBN 3-7003-0247-9 (ATS 280,-- vergriffen)
- Bd. 17 **Bernd-Christian Funk**, Das System der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung im Lichte der Verfassungsrechtsprechung. 1980.
ISBN 3-7003-0250-9 (ATS 280,-- vergriffen)
- Bd. 18 **Karl Weber**, Kriterien des Bundesstaates. Eine systematische, historische und rechtsvergleichende Untersuchung der Bundesstaatlichkeit der Schweiz, der Bundesrepublik Deutschland und Österreich. 1980.
ISBN 3-7003-0251-7 (ATS 480,-- vergriffen)
- Bd. 19 **Peter Pernthaler**, Das Forderungsprogramm der österreichischen Bundesländer. 1980. ISBN 3-7003-0252-5 (ATS 390,--)
- Bd. 20 **Wilhelm Kundratitz** (Herausgeber), Staat, Recht, Politik. Eine Befragung Jugendlicher zum Bildungshintergrund. 1981. ISBN 3-7003-0270-3 (ATS 280,--)
- Bd. 21 **Siegbert Morscher**, Land und Provinz. Vergleich der Befugnisse der autonomen Provinz Bozen mit den Kompetenzen der österreichischen Bundesländer. 1981. ISBN 3-7003-0282-7 (ATS 188,--)
- Bd. 22 **Wolfgang Pesendorfer**, Der innere Dienstbetrieb im Amt der Landesregierung. 1981. ISBN 3-7003-0299-1 (ATS 148,-- vergriffen)
- Bd. 23 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Dezentralisation und Selbstorganisation. Theoretische Probleme und praktische Erfahrungen. 1982.
ISBN 3-7003-0308-4 (ATS 333,--)
- Bd. 24 **Theo Öhlinger**, Die Anwendung des Völkerrechts auf Verträge im Bundesstaat. 1982. ISBN 3-7003-0320-3 (ATS 185,--)
- Bd. 25 **Harald Stolzlechner**, Republik - Bund - Land. Fragen der Vermögensaufteilung in einem Bundesstaat. 1982. ISBN 3-7003-0318-1 (ATS 198,--)
- Bd. 26 **Peter Pernthaler - Irmgard Kathrein - Karl Weber**, Der Föderalismus im Alpenraum. Voraussetzungen, Zustand, Ausbau und Harmonisierung im Sinne eines alpenregionalen Leitbildes. 1982. ISBN 3-7003-0341-6 (ATS 680,-- vergriffen)
- Bd. 27 **Peter Pernthaler**, Land, Volk und Heimat als Kategorien des österreichischen Verfassungsrechts. 1982. ISBN 3-7003-0347-5 (ATS 160,--)
- Bd. 28 **Peter Pernthaler - Karl Weber**, Landesbürgerschaft und Bundesstaat. Der Status des Landesbürgers als Kriterium des Bundesstaates und Maßstab der Demokratie in den Ländern. 1983. ISBN 3-7003-0364-5 (ATS 280,--)
- Bd. 29 **Irmgard Kathrein**, Der Bundesrat in der Ersten Republik. Studie über die Entstehung und die Tätigkeit des **Bundesrates** der Republik Österreich. 1983. ISBN 3-7003-0365-3 (ATS 200,--)
- Bd. 30 **Richard Schmidjell - Karl Fink - Werner Plunger - Hans Moser**, Regionalpolitik der österreichischen Bundesländer. 1983.
ISBN 3-7003-0524-9 (ATS 480,--)

- Bd. 31 **Siegbert Morscher** (Herausgeber), Föderalistische Sozialpolitik. 1983. ISBN 3-7003-0519-2 (ATS 280,--)
- Bd. 32 **Josef Werndl**, Die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern. Ihre Ausgangslage, Entwicklung und Bedeutungsverschiebung auf der Grundlage des Bundes-Verfassungsgesetzes von 1920. 1984. ISBN 3-7003-0566-4 (ATS 371,-- vergriffen)
- Bd. 33 **Peter Pernthaler**, Österreichische Finanzverfassung. Theorie - Praxis - Reform. 1984. ISBN 3-7003-0606-7 (ATS 455,--)
- Bd. 34 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Die Rolle der Länder in der Umfassenden Landesverteidigung. 1984. ISBN 3-7003-0607-5 (ATS 270,--)
- Bd. 35 **Christian Smekal - Manfred Gantner**, Die längerfristige Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft in Österreich im Zeitraum 1950 - 1983. 1985. ISBN 3-7003-0608-3 (ATS 720,-- vergriffen)
- Bd. 36 **Georg Schmitz**, Die Anfänge des Parlamentarismus in Niederösterreich. Landesordnung und Selbstregierung 1861 - 1873. 1985. ISBN 3-7003-0636-9 (ATS 660,--)
- Bd. 37 **Bernd Stampfer**, Recht der Abfallwirtschaft in Österreich. Analysen einer komplexen Verwaltungsaufgabe zwischen Bund und Ländern. 1986. ISBN 3-7003-0687-3 (ATS 520,--)
- Bd. 38 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Föderalistische Verwaltungsrechtspflege als wirksamer Schutz der Menschenrechte. 1986. ISBN 3-7003-0685-7 (ATS 195,--)
- Bd. 39 **Siegbert Morscher**, Die Gewerbekompetenz des Bundes. 1987. ISBN 3-7003-0810-1 (ATS 320,--)
- Bd. 40 **Peter Pernthaler**, Zivilrechtswesen und Landeskompentenz. 1987. ISBN 3-7003-0723-3 (ATS 180,--)
- Bd. 41 **Karl Weber**, Die mittelbare Bundesverwaltung. Eine verfassungs- und verwaltungsrechtliche Untersuchung der Organisation und Verwaltung des Bundes im Bereich der Länder außer Wien, zugleich eine Geschichte der Behörden der allgemeinen staatlichen Verwaltung in den Ländern außer Wien. 1987. ISBN 3-7003-0738-1 (ATS 820,--)
- Bd. 42 **Klaus Berchtold**, Die Verhandlungen zum Forderungsprogramm der Bundesländer seit 1956. 1988. ISBN 3-7003-0752-7 (ATS 280,--)
- Bd. 43 **Peter Pernthaler**, Föderalistische Bedeutung der Landes-Hypothekenbanken. 1988. ISBN 3-7003-0781-1 (ATS 280,-- vergriffen)
- Bd. 44 **Stefan Huber - Peter Pernthaler** (Herausgeber), Föderalismus und Regionalismus in europäischer Perspektive. 1988. ISBN 3-7003-0763-2 (ATS 160,-- vergriffen)
- Bd. 45 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Föderalistische Kulturpolitik. 1988. ISBN 3-7003-0798-5 (ATS 250,--)

- Bd. 46 **Peter Pernthaler**, Kompetenzverteilung in der Krise. Voraussetzungen und Grenzen der Kompetenzinterpretation in Österreich. 1989. ISBN 3-7003-0811-6 (ATS 340,--)
- Bd. 47 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Auswirkungen eines EG-Beitrittes auf die föderalistische Struktur Österreichs. 1989. ISBN 3-7003-0848-5 (ATS 290,--)
- Bd. 48 **Wolfgang Burtscher**, EG-Beitritt und Föderalismus. Folgen einer EG-Mitgliedschaft für die bundesstaatliche Ordnung Österreichs. 1990. ISBN 3-7003-0864-7 (ATS 290,--, vergriffen)
- Bd. 49 **Fried Esterbauer - Peter Pernthaler** (Herausgeber), Europäischer Regionalismus am Wendepunkt - Bilanz und Ausblick. 1991. ISBN 3-7003-0907-4 (ATS 330,--)
- Bd. 50 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Außenpolitik der Gliedstaaten und Regionen. 1991. ISBN 3-7003-0930-9 (ATS 320,--)
- Bd. 51 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Neue Wege der Föderalismusreform. 1992. ISBN 3-7003-0949-X (ATS 320,--)
- Bd. 52 **Bernd-Christian Funk - Joseph Marko - Peter Pernthaler**, Die innerstaatliche Umsetzung der Vergaberichtlinien der EG., 1992. ISBN 3-7003-0974-0 (ATS 230,--)
- Bd. 53 **Peter Pernthaler**, Das Länderbeteiligungsverfahren an der europäischen Integration. 1992. ISBN 3-7003-0976-7 (ATS 210,--)
- Bd. 54 **Stefan Hammer**, Länderstaatsverträge. Zugleich ein Beitrag zur Selbständigkeit der Länder im Bundesstaat. 1992. ISBN 3-7003-0984-8 (ATS 435,--)
- Bd. 55 **Peter Pernthaler**, Der differenzierte Bundesstaat. Theoretische Grundlagen, praktische Konsequenzen und Anwendungsbereiche in der Reform des österreichischen Bundesstaates. 1992. ISBN 3-7003-0988-0 (ATS 260,--)
- Bd. 56 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Unabhängige Verwaltungssenate und Verwaltungsgerichtsbarkeit. 1993. ISBN 3-7003-1011-0 (ATS 584,--)
- Bd. 57 **Heinz Schäffer - Harald Stolzlechner** (Herausgeber), Reformbestrebungen im Österreichischen Bundesstaatssystem. 1993. ISBN 3-7003-1015-3 (ATS 240,--)
- Bd. 58 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Föderalistische Raumordnung - eine europäische Herausforderung. 1994. ISBN 3-7003-1041-2 (ATS 220,--)
- Bd. 59 **Gerhard Thurner**, Der Bundesstaat in der neueren Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes unter besonderer Berücksichtigung der Kompetenzverteilung. 1994. ISBN 3-7003-1042-0 (ATS 490,--)
- Bd. 60 **Michael Morass**, Regionale Interessen auf dem Weg in die Europäische Union. Strukturelle Entwicklung und Perspektiven der Interessenvermittlung österreichischer und deutscher Landesakteure im Rahmen der Europäischen Integration. 1994. ISBN 3-7003-1048-X (ATS 520,--)
- Bd. 61 **Peter Pernthaler**, Reform der föderalistischen Finanzordnung. 1994. ISBN 3-7003-1075-7 (ATS 320,--)

- Bd. 62 **Karl Weber - Martin Schlag**, Sicherheitspolizei und Föderalismus. Eine Untersuchung über die Organisation der Sicherheitsverwaltung in Österreich. 1995. ISBN 3-7003-1082-X (ATS 320,--)
- Bd. 63 **Peter Bußjäger**, Die Naturschutzkompetenzen der Länder. 1995. ISBN 3-7003-1084-6 (ATS 320,--)
- Bd. 64 **Klaus Eisterer**, Die Schweiz als Partner. Zum eigenständigen Außenhandel der Bundesländer Vorarlberg und Tirol mit der Eidgenossenschaft 1945 - 1947. 1995. ISBN 3-7003-1116-8 (ATS 180,--)
- Bd. 65 **Peter Pernthaler - Georg Lukasser - Irmgard Rath-Kathrein**, Gewerbe - Landwirtschaft - Veranstaltungswesen. Drei Fallstudien zur Abgrenzung der Bundes- und Landeskompentzen im Wirtschafts- und Berufsvertretungsrecht. 1996. ISBN 3-7003-1135-4 (ATS 280,--)
- Bd. 66 **Fritz Staudigl - Renate Fischler** (Herausgeber), Die Teilnahme der Bundesländer am europäischen Integrationsprozeß. 1996. ISBN 3-7003-1162-1 (ATS 185,--)
- Bd. 67 **Karl Weber - Irmgard Rath-Kathrein** (Herausgeber), Neue Wege der Allgemeinen Staatslehre. 1996. ISBN 3-7003-1167-2 (ATS 280,--)
- Bd. 68 **Peter Pernthaler**, Kammern im Bundesstaat. Verfassungsrechtliche und verfassungspolitische Gesichtspunkte einer stärkeren Föderalisierung der Kammern in Österreich. 1996. ISBN 3-7003-1170-2 (ATS 226,--)
- Bd. 69 **Fridolin Zanon**, Das 2. Verstaatlichungsgesetz 1947 im Lichte der europäischen Entwicklung. 1996. ISBN 3-7003-1171-0 (ATS 220,--)
- Bd. 70 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Bundesstaatsreform als Instrument der Verwaltungsreform und des europäischen Föderalismus. 1997. ISBN 3-7003-1190-7 (ATS 438,--)
- Bd. 71 **Josef Unterlechner**, Die Mitwirkung der Länder am EU-Willensbildungs-Prozeß: Normen - Praxis - Wertung. 1997. ISBN 3-7003-1206-7 (ATS 456,-- vergriffen)
- Bd. 72 **Sigrid Buchsteiner**, Die Verpflichtung der Gebietskörperschaften zur Tragung ihres Aufwandes. Eine Analyse des bundesstaatlichen Kostentragungsgrundsatzes und der Kostenregelungskompetenz. 1998. ISBN 3-7003-1218-0 (ATS 320,--)
- Bd. 73 **Peter Pernthaler/Nicoletta Bucher/Anna Gamper**, Bibliographie zum österreichischen Bundesstaat und Föderalismus 1998. ISBN 3-7003-1224-5 (ATS 380,--)
- Bd. 74 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Das Recht des Wassers in nationaler und internationaler Perspektive. 1998. ISBN 3-7003-1226-1 (ATS 380,--)
- Bd. 75 **Peter Bußjäger**, Die Organisationshoheit und Modernisierung der Landesverwaltungen. 1999. ISBN 3-7003-1261-X (ATS 630,--)
- Bd. 76 **Peter Pernthaler** (Herausgeber), Auswirkungen des EU-Rechts auf die Länder. 1999. ISBN 3-7003-1209-3 (ATS 380,--)

- Bd. 77 **Peter Pernthaler/Helmut Schreiner** (Herausgeber), Die Landesparlamente als Ausdruck der Identität der Länder. 2000. ISBN 3-7003-1320-9 (ATS 298,--).
- Bd. 78 **Andreas Rosner**, Koordinationsinstrumente der österreichischen Länder. 2000. ISBN 3-7003-1321-7 (ATS 560,--).
- Bd. 79 **Karl Weber/Magdalena Pöschl**, Die Haftung der Länder in der mittelbaren Bundesverwaltung. 2000. ISBN 3-7003-1326-8 (ATS 280,--)
- Bd. 80 **Peter Bußjäger**, Die Zustimmungsrechte des Bundesrates. 2001. ISBN 3-7003-1357-8 (ATS 280,--).
- Bd. 81 **Sigrid Lebitsch-Buchsteiner**, Die bundesstaatliche Rücksichtnahmepflicht. 2001. ISBN 3-7003-1358-6 (ATS 260,--).
- Bd. 82 **Peter Bußjäger/Friedrich Lachmayer** (Herausgeber), Rechtsbereinigung und Landesrechtsdokumentation. 2001. ISBN 3-7003-1361-6 (ATS 248,--).
- Bd. 83 **Peter Pernthaler/Peter Bußjäger** (Herausgeber), Ökonomische Aspekte des Föderalismus. 2001. ISBN 3-7003-1369-1 (ATS 289,--).
- Bd. 84 **Peter Bußjäger/Christoph Kleiser** (Herausgeber), Legistik und Gemeinschaftsrecht. 2001. ISBN 3-7003-1370-5 (ATS 278,--).

SCHRIFTENREIHE VERWALTUNGSRECHT

- Bd. 1 **Eberhard W. Lang**, Tiroler Agrarrecht I. Das Recht der Grundzusammenlegung, Flurbereinigung und des landwirtschaftlichen Siedlungsverfahrens. 1989. ISBN 3-7003-0809-4 (ATS 360,--)
- Bd. 2 **Eberhard W. Lang**, Tiroler Agrarrecht II. Das Recht der Einforstungsrechte (Wald- und Weideservituten) und der agrargemeinschaftlichen Grundstücke. 1991. ISBN 3-7003-0922-8 (ATS 280,--, vergriffen)
- Bd. 3 **Peter Pernthaler - Evelyn Maria Stefani**, Der autonome Sektor der Sozialpolitik in Vorarlberg. Modell einer Entwicklung des Sozialstaates auf der Grundlage von Subsidiarität und Solidarität. 1990. ISBN 3-7003-0860-4 (ATS 270,--)
- Bd. 4 **Günter Reimeir**, Rechtsprobleme der Planung von Einkaufszentren. 1992. ISBN 3-7003-0950-3 (ATS 360,--)
- Bd. 5 **Helmut Schwamberger - Eberhard W. Lang**, Tiroler Agrarrecht III. Brünungsrechte. 1993. ISBN 3-7003-0995-3 (ATS 290,--)
- Bd. 6 **Eugen Kanonier**, Rechtliche Aspekte der Wegfreiheit im Bergland. 1997. ISBN 3-7003-1209-1 (ATS 390,--)
- Bd. 7 **Harald Kraft**, Das Vorarlberger Abgabenrecht. Praxiskommentar. Teil I: Abgabenverfahrensrecht. 2001. ISBN 3-7003-1383-7.
Harald Kraft, Das Vorarlberger Abgabenrecht. Praxiskommentar. Teil II: Materielles Abgabenrecht. 2001. ISBN 3-7003-1384-5.

SCHRIFTENREIHE POLITISCHE BILDUNG

- Bd. 1 **Peter Pernthaler**, Föderalismus - Bundesstaat - Europäische Union. 25 Grundsätze. 2000. ISBN 3-7003-1324-1 (ATS 148,-).
- Bd. 2 **Peter Bundschuh**, Vergleichende Untersuchung der Organisation und Funktion der 2. Kammer im föderalen System. 2000. ISBN 3-7003-1327-6 (ATS 148,-).

INSTITUT FÜR FÖDERALISMUS

Maria-Theresien-Str. 38 b
A-6020 Innsbruck

Tel. +43/512/574594 Fax +43/512/574594-4
www.foederalismus.at e-mail: institut@foederalismus.at

Direktor:
Univ.-Doz. Dr. Peter BUSSJÄGER

Kuratorium:

Landesamtsdirektor Dr. Heinrich Christian MARCKHGOTT, Salzburg
Hofrat Dr. Eduard PAULUS, Salzburg
Hofrat Dr. Ferdinand FABER, Salzburg
Dr. Barbara LEITNER, Salzburg
Landesamtsdirektor Dr. Hermann ARNOLD, Tirol
Landesamtsdirektor-Stellvertreter Dr. Helmut SCHWAMBERGER, Tirol
Hofrat Univ.Do. Dr. Eberhard LANG, Tirol
Hofrat Dr. Anton GSTÖTTNER, Tirol
Landesamtsdirektor Dr. Werner BRANDTNER, Vorarlberg
Dr. Johannes MÜLLER, Vorarlberg
Dr. Borghild GOLDGRUBER-REINER, Vorarlberg
Dr. Matthias GERMANN, Vorarlberg

Das Institut für Föderalismus ist eine Einrichtung der Länder Tirol, Vorarlberg und Salzburg. Es befasst sich mit der wissenschaftlichen Forschung auf dem Gebiet des Föderalismus, darüber hinaus will es die Verbreitung und Pflege der Idee des Föderalismus in der Bevölkerung fördern.

Zur Erreichung dieser Ziele gibt das Institut eine Schriftenreihe für wissenschaftliche Veröffentlichungen, einen alljährlichen Bericht über die Lage des Föderalismus in Österreich sowie ein periodisches Mitteilungsblatt heraus, veranstaltet Fachtagungen und unterhält eine Dokumentation zum Thema Föderalismus.

