

SCHRIFTENREIHE

Berufungssenate in der Finanzverwaltung

Karl-Werner Fellner

Michael Lang

Christian Lenneis

Wien, im Oktober 2000



**BUNDEMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Berufungssenate in der Finanzverwaltung

Karl-Werner Fellner

Michael Lang

Christian Lenneis

Wien, im Oktober 2000

**Die folgenden Aufsätze stellen die Zusammenfassung einer am
10. Oktober 2000 im Bundesministerium für Finanzen veranstalteten
Podiumsdiskussion, an der die Autoren unter der
Moderation von Univ.Doz.Dr. Peter Quantschnigg teilnehmen, dar.**

IMPRESSUM:

Herausgeber und Medieninhaber:
Bundesministerium für Finanzen
Himmelpfortgasse 4–8, 1010 Wien

Redaktion:
Präsidialabteilung 1a
Tel.: 01/514 33/1106

Die inhaltliche Verantwortung liegt bei jeweiligen Autor.

Druck: Eigenvervielfältigung
Wien, November 2000

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Berufungssenate in der Finanzverwaltung	
Karl-Werner Fellner	3
Der Ausbau der abgabenrechtlichen Berufungssenate zu Finanzgerichten	
Überlegungen zur Reform des Rechtsmittelverfahrens im Abgabenrecht	
Michael Lang	8
Berufungssenate in der Finanzverwaltung	
Notwendigkeit des Ausbaus der Rechtsschutzeinrichtungen?	
Christian Lenneis	28

Berufungssenate in der Finanzverwaltung

Karl-Werner Fellner^{*)}

1. Kritik am derzeitigen Zustand

Mit den in Abgabensachen tätigen Berufungssenaten setzten sich in den letzten Jahren zahlreiche Beiträge mehr oder minder kritisch auseinander.¹

Die Berufungssenate iSd BAO gehen historisch auf bereits in der Monarchie bestehende Einrichtungen nach dem Personalsteuergesetz zurück.² Das Verständnis dieser Einrichtungen wurzelte dabei in einer ständischen Gesellschaftsverfassung, die in einem demokratischen Rechtsstaat überholt erscheint. Während ansonsten sowohl das materielle als auch das formelle Steuerrecht der 2. Republik im Wesentlichen auf der Grundlage der 1938 eingeführten Bestimmungen des Deutschen Reiches fortgeführt wurde, wurden die komplizierten altösterreichischen Bestimmungen über Berufungskommissionen und Berufungssenate aus dem Personalsteuerrecht übernommen.³ Dabei führt der Umstand, dass zahlreichen Berufsvertretungen selbstständiger Berufe nur zwei Berufsvertretungen unselbstständiger Berufe gegenüberstehen, in der Praxis dazu, dass in den jeweils tatsächlich tätigen Berufungssenaten regelmäßig zwei Mitglieder von Berufsvertretungen selbstständiger Berufe und nur eines von einer Berufsvertretung unselbstständiger Berufe entsendet werden. Eine solche Zusammensetzung der Berufungssenate entspricht aber nicht der Struktur der österreichischen Bevölkerung. Während es praktisch in allen Staaten der Europäischen Gemeinschaft, aber auch vieler Beitrittswerber wie etwa Ungarn, zum rechtsstaatlichen Standard zählt, dass über Steueransprüche bereits in einem frühen Stadium durch unabhängige Gerichte entschieden wird, wird in Österreich der Rechtsschutz nach wie vor - noch

^{*)} HR Dr. Karl-Werner Fellner ist Richter am Verwaltungsgerichtshof in Wien.

Der Aufsatz ist die erweiterte Fassung eines Vortrags am 10. 10. 2000 im Rahmen einer gemeinsamen Veranstaltung des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuern und des Forums Finanz im Blauen Salon des Bundesministeriums für Finanzen.

¹ Ohne Anspruch auf Vollständigkeit vgl Wanke, Das Verfahren vor den weisungsfreien Berufungssenaten (1994); Lang, Berufungssenate gesetzwidrig zusammengesetzt?, SWK 1998, S 42; Fellner, Ein Plädoyer für Finanzgerichte - zur notwendigen Neuordnung des Abgabensverfahrens, RdW 1998, 42; Lenneis/Neuber/Wanke, Verletzt die mögliche Laienauswahl des Senatsvorsitzenden das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter? SWK 1998, S 258; Lang, Die Zusammensetzung der Berufungssenate nach der Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1999, 592

² vgl zB VwGH 15.9.1999, 98/13/0153

³ Fellner, Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Rechtsstufe in Abgabensachen und Finanzstrafsachen? ÖJZ 1996, 364

dazu nur in einem Teilbereich des Bundesabgabenrechts - durch die Berufungssenaten wahrgenommen, die trotz ihrer im Einzelnen bestehenden Weisungsfreiheit völlig im Apparat der Finanzlandesdirektionen als einem Organ des Abgabengläubigers angesiedelt sind. So hat auch der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. Juni 1999, B 1148/98, - wonach keine Bedenken gegen die Berufungssenaten bestehen – ausgesprochen, dass den rechtsstaatlichen Anforderungen erst die Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts Genüge tut. Wenn dabei der VfGH hervorhebt, dass die Tätigkeit der Berufungssenaten der Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts ohnedies voll unterworfen ist, ist dem jedoch entgegenzuhalten, dass dem VwGH keine Tatsachenkognition zukommt.

Trotz der Normierung der Weisungsfreiheit der Berufungssenaten ist eine nähere Regelung der Zusammensetzung und der Geschäftsverteilung der Berufungssenaten in der BAO unterblieben.⁴ Der VfGH hat im Erkenntnis vom 8. Juni 1999, B 1148/98, unter Berufung auf das zum Abgabenrechtsmittelgesetz ergangene Erkenntnis Slg 3752/1960 hervorgehoben, dass der Grundsatz des Art 87 Abs 3 B-VG, demzufolge die Geschäfte unter die Richter eines Gerichts für eine bestimmte Zeit im Voraus zu verteilen sind, ins Abgabenverfahren nicht übernommen wurde. Hiezu ist allerdings anzumerken, dass die im § 35 Abs 1 AbgRG gebrauchte Wendung "Einteilung der Berufungssenaten" im § 270 Abs 2 BAO durch die Wortfolge "Zusammensetzung der Berufungssenaten und deren Geschäftsverteilung" ersetzt wurde. Es kann dabei davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber beim Gebrauch des Wortes "Geschäftsverteilung" auf den gleichartigen Begriff im Art 87 B-VG Bedacht genommen hat.⁵

Wenn dabei von den Befürwortern der bestehenden Regelung gegen eine feste Geschäftsverteilung ins Treffen geführt wird, dass die Einberufung zu den Sitzungstagen bei einer solchen festen Geschäftsverteilung zu unüberwindlichen Schwierigkeiten führen würde, so zeigt gerade diese Argumentation, dass die Einrichtung der aus einem starken Laienelement zusammengesetzten Berufungssenaten überholt ist.

Hinsichtlich der praktischen Abwicklung der Rechtsfindung in den Senaten enthält das Gesetz keine näheren Regelungen. Im Hinblick auf die angespannte Personalsituation, den außerordentlichen Anfall an Berufungsfällen und die Schwierigkeiten bei der Rekrutierung der jeweiligen entsendeten Mitglieder für den einzelnen Sitzungstag besteht im Regelfall für die entsendeten Mitglieder keine Möglichkeit, sich mit dem einzelnen Berufungsfall durch Aktenstudium und Bewusstseinsbildung über die rechtliche Problemstellung profund auseinanderzusetzen. Gerade vor

⁴ VwGH 15.9.1999, 98/13/0153

⁵ VwGH 15.9.1999, 98/13/0153

dieser Problematik, dass nämlich durch die Berufungssenate oftmals entschieden wird, ohne dass die zur Entscheidung anstehende Beurteilung tatsächlich sämtlichen Senatsmitgliedern in ihrer sachlichen und rechtlichen Tragweite bewusst ist. Es entscheidet also ein ad hoc zusammengesetztes Team, wobei auch nicht auszuschließen ist, dass sich die entsendeten Mitglieder in erster Linie ihren Vertretungskörpern verpflichtet fühlen, wie gerade die Erfahrung mit Präsidentenbeschwerden zeigt.

Trotz der Weisungsfreiheit der Mitglieder der Berufungssenate ist davon auszugehen, dass - auch im Sinne der Anscheinsjudikatur - von einer Unabhängigkeit der Senate insbesondere im Hinblick auf das Fehlen einer organisatorischen und personellen Hoheit und ihre völlige Eingliederung in die Finanzlandesdirektion keine Rede sein kann. Dazu kommt, dass die Senate infolge des notorischen⁶ Wechsels ihrer Zusammensetzung keine ständigen Einrichtungen sind. Schließlich ist die Unabhängigkeit der Senate auch im Hinblick auf die Mischverwendung der ernannten Mitglieder in Frage gestellt.

Kritisch hervorzuheben am bestehenden Zustand ist schließlich, dass die Berufungssenate nur in den im § 260 Abs. 2 BAO angeführten Fällen zuständig sind, wodurch zahlreiche wesentliche Abgabenverfahren von der Entscheidung durch einen weisungsfreien Senat ausgeschlossen sind.

Die - vor relativ kurzer Zeit neu eingeführten - Berufungssenate iSd §§ 85a ff ZollRDG zeichnen sich zwar gegenüber den BAO-Senaten durch eine stärkere Akzentuierung ihrer Unabhängigkeit aus, die insbesondere durch die eher eigenwillige Verteilung der örtlichen Zuständigkeit erreicht wird. Außerdem sind im Gesetz nähere Anordnungen über die Geschäftsverteilung enthalten. Allerdings ist auch hier eine Mischverwendung der Senatsmitglieder nicht ausgeschlossen. Zu kritisieren ist überdies, dass die Terminologie weitgehend von der BAO abweicht (Berufung, dann BVE, dagegen als Rechtsbehelf der zweiten Stufe Beschwerde). Außerdem widerspricht die Einräumung einer Maßnahmenbeschwerde an den zollbehördlichen Berufungssenat dem Art 129a B-VG. Auch die "Berufung" wegen Verletzung der Entscheidungspflicht ist ein Fremdkörper im System des Abgabenverfahrens.

Entgegen anderer Auffassung bestehen gegen die Verfassungsmäßigkeit der Präsidentenbeschwerde keine Bedenken⁷. Im Hinblick auf Art 20 Abs 1 B-VG, wonach die Verwaltung unter der Leitung der obersten Organe geführt wird, erscheint die Einrichtung der Präsidentenbeschwerde erforderlich. Die in der Lite-

⁶ vgl neuerlich VwGH 15.9.1999, 98/13/0153

⁷ vgl zB VwGH 12.12.1988, 88/15/0062; 20.4.1995, 92/13/0076

ratur aufgezeigten Vorfälle⁸ haben zweifellos dazu geführt, dass Präsidentenbeschwerden (zum Nachteil des Steuerpflichtigen) nur dann erhoben werden, wenn die Entscheidung des Berufungssenates inhaltlich rechtswidrig ist. Bei einer Neustrukturierung des abgabenbehördlichen Rechtsschutz würde es dem Programm eines echten kontradiktorischen Verfahrens mit der Abgabenverwaltung als Partei und Vertreter des Abgabengläubigers entsprechen, wenn – wie im Regierungsprogramm ausgeführt – dem Finanzamt (Zollamt) als Vertreter der Abgabenverwaltung eine Rechtsmittelbefugnis gegen die Entscheidungen des Finanzgerichts eingeräumt wird.

2. Ersatz der Berufungssenate durch Finanzgerichte

Abhilfe gegen die bestehenden Schwachpunkte im Rechtsschutz des Abgabenverfahrens kann mE - dem europäischen rechtsstaatlichen Standard entsprechend - allein durch die Einführung einer geordneten Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Stufe gefunden werden, die selbstverständlich nicht nur wie jetzt für Rechtsmittel aus dem Bereich der direkten Abgaben, sondern für alle Abgabensachen zuständig sein müsste.

Aus der Sicht eines Richters des Verwaltungsgerichtshofes hat es dabei insbesondere zur Einführung einer Zugangsbeschränkung zum Höchstgericht zu kommen, sei es durch gesonderte Zulassung mit Zulassungsbeschwerde, sei es durch ein Ablehnungsrecht nach dem Vorbild des bestehenden § 33a VwGG. Eine solche Zulassungsbeschränkung auf Grund einer geordneten unterinstanzlichen Verwaltungsgerichtsbarkeit stellt eine Voraussetzung für eine dringend notwendige Entlastung des VwGH dar. Eine weitere Aufstockung des VwGH durch Einrichtung weiterer Senate ist demgegenüber abzulehnen, da der VwGH längst die Obergrenze eines solchen Höchstgerichts erreicht hat, zumal es schon jetzt zwischen den fünf Abgabensenaten zu Judikaturdivergenzen kommt.

Nachdem seit dem Perchtoldsdorfer Paktum im Jahre 1992 in mehreren Gesetzgebungsperioden die Vorhaben zur Schaffung einer geordneten Verwaltungsgerichtsbarkeit nicht realisiert werden konnten, enthält das Regierungsprogramm der gegenwärtigen Bundesregierung an zwei Stellen Absichtserklärungen zur Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit. Im Kapitel Bundesstaat wird in Aussicht gestellt, dass an Stelle der UVS in jeder Landeshauptstadt ein Verwaltungsgericht errichtet werden soll. Überdies soll ein Bundes-Verwaltungsgericht

⁸ vgl insbesondere Arnold, AnwBl 1988, 104; Dellisch, Probleme um die Präsidentenbeschwerde nach § 292 BAO, AnwBl 1991, 598

eingrichtet werden (9 plus 1 Modell). Dabei soll – entsprechend den Vorstellungen der Länder – die Entscheidungsbefugnis lediglich kassatorisch sein. Im Initiativantrag Kostelka⁹ ist ebenfalls die Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit vorgesehen, wobei dieser Antrag von einer reformatorischen Entscheidungsbefugnis ausgeht.

Im Kapitel "Starke Demokratie" sind im Regierungsprogramm unter Z. 8 Ausführungen über den "Rechtsschutz im Abgabenverfahren" enthalten. Dabei ist nicht zweifelsfrei erkennbar, ob hier eine Überführung der Berufungssenaten in eine echte Verwaltungsgerichtsbarkeit geplant ist oder bloß der Ausbau der Unabhängigkeit ohne grundsätzliches Infragestellen der Finanzlandesdirektionen vorgesehen ist. Im Hinblick auf die Ausdrücke "Einzelrichter" und "Abgabenverwaltungsrichter" ist aber eher eine Tendenz in Richtung Gerichte wahrzunehmen. Im Gegensatz zum Modell der (sonstigen) Verwaltungsgerichte geht das Regierungsprogramm davon aus, dass eine kassatorische Entscheidungsbefugnis nur die Ausnahme sein sollte. Die programmatischen Aussagen über "Verbesserung und Objektivierung der Laienmitwirkung", über "Entscheidungen durch weisungsfreie, unabsetzbare und unversetzbare Organe als Einzelrichter oder in Senaten" sowie "Verstärkter Übergang zu monokratischen Entscheidungsstrukturen" erscheinen dabei in sich durchaus widersprüchlich. ME sollte im Falle eine Neustrukturierung überhaupt bedacht werden, ob die Laienbeteiligung im Abgabenrecht noch zeitgemäß ist.

Kein Aussage findet sich im Regierungsprogramm über das Erfordernis, dass die Finanzrichter von der Behördenstruktur der Bundesfinanzverwaltung sowohl personell als auch organisatorisch durchgehend zu trennen sind, damit das Erfordernis der Unabhängigkeit gegeben ist. Dabei ist insbesondere dem äußeren Anschein ein sehr hoher Stellenwert einzuräumen.

Wünschenswert ist wie ausgeführt, dass dabei auch die bisher monokratischen Verfahren hinsichtlich der im § 260 Abs 2 BAO nicht angeführten Abgaben sowie der in den §§ 85a ff ZollR-DG geregelte Rechtsschutz in ein Finanzgerichtsverfahren übergeleitet werden.

Die Schaffung von Finanzgerichten wird schließlich möglicherweise dadurch erforderlich sein, dass die im Entwurf vorliegende EU-Grundrechts-Charta die Beurteilung jeder Sache durch ein unabhängiges Gericht vorsieht. Der Verwaltungsgerichtshof kann ein solches Gericht jedenfalls nicht sein, weil ihm keine Tatsachenkognition zukommt

⁹ 169/A 21. GP

Der Ausbau der abgabenrechtlichen Berufungssenate zu Finanzgerichten^{*)}

Überlegungen zur Reform des Rechtsmittelverfahrens im Abgabenrecht

Michael Lang^{**)}

1. Die derzeit geltende Rechtslage

Die Kritik am Verfahren vor den Berufungssenaten ist nicht neu. Sie ist fast so alt wie das Senatsverfahren selbst.¹ In den letzten Jahren ist der Ruf nach Reformen aber zusehends lauter geworden.² Auch Angehörige der Finanzverwaltung weisen

^{*)} Das Manuskript stellt eine erweiterte Fassung jenes Vortrags dar, den ich am 10. 10. 2000 im Rahmen einer gemeinsamen Veranstaltung des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuern und des Forums Finanz im Blauen Salon des Bundesministeriums für Finanzen hielt.

Herrn Mag. Philipp Lust danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparates. Den Herren MR Dr. Christoph Ritz, HR Dr. Christian Lenneis und OR Dr. Rudolf Wanke danke ich für den in den vergangenen Monaten schriftlich und mündlich erfolgten Gedankenaustausch, der mir bei der kritischen Überprüfung meiner Überlegungen sehr hilfreich war.

^{**)} Univ.Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹ Vgl. zB Doralt, Rechtsvergleichende und rechtspolitische Überlegungen zu den Berufungssenaten, ÖStZ 1975, 170 (170 f); Gassner, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung? Kritische Anmerkungen zur Handhabung der Rechtsschutzeinrichtungen in der BAO, ÖStZ 1985, 1 (3); Morscher, VwGH 29. 11. 1984, 83/15/0083, JBI 1985, 569 (570 f); Neuner, Steuervollziehung als Wertungskriterium der Steuerpolitik, ÖStZ 1988, 54 (55); Weinberger, Die Regelung der Entscheidungsbefugnisse in der BAO für die Abgabenbehörden II. Instanz, ÖStZ 1989, 185 (185 ff); Arnold, Rechtsprechung: Verfahrensrecht 3780, AnwBl 1991, 335 (336); Dellisch, Probleme um die Präsidentenbeschwerde nach § 292 BAO, AnwBl 1991, 598 (598 f); Kobzina, Die richterliche Verwaltungskontrolle und die ausstehende Integration von Rechtsschutz und Föderalismus, JBI 1993, 205 (208 ff), Heidinger, Der 2. Etappe der Steuerreform zur Geburt, ÖGWZ 5/6 1993, 6 (7).

² Fellner, Verwaltungsgerichte erster Rechtsstufe in Abgabensachen und Finanzstrafsachen?, ÖJZ 1996, 364 (364 ff); derselbe, Überlegungen zur Neuordnung des Rechtsmittelverfahrens im Abgabenrecht, JRP 1998, 9 (9 ff); derselbe, Plädoyer für Finanzgerichte – Zur notwendigen Neuordnung des Abgabenverfahrens, RdW 1998, 42 (42 ff); Rill, Rechtspolitische Überlegungen zu einer Landesverwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich, ZUV 3/1997, 16 (20); Pichler, Brauchen wir Finanzgerichte? Der Rechtsschutz im Abgabenverfahren im Lichte der MRK, ÖJZ 1998, 721 (721 ff); Jabloner, Perspektiven der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in Holoubek/Korinek (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 377 (384); Korinek, Überlegungen zu einer Reform der Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 413 (421); Beiser, Mit Steuern steuern?, ÖStZ 2000, 354 (357 f).

in letzter Zeit wiederholt auf den Reformbedarf hin.³ Die österreichische Bundesregierung hat sich in ihrem Regierungsübereinkommen zum Ziel gesetzt, Reformen durchzuführen.⁴ Auch in dem dann doch nicht zustande gekommenen Regierungsübereinkommen zwischen SPÖ und ÖVP vom Jänner 2000 waren Überlegungen zu „Verbesserungen im Rechtsschutzverfahren im Abgabeverfahren“ enthalten.⁵ Im Finanzministerium werden bereits seit einiger Zeit Vorarbeiten für eine derartige Reform durchgeführt.⁶

Derzeit obliegt die Entscheidung über Berufungen den Finanzlandesdirektionen als Abgabenbehörden zweiter Instanz (§ 260 Abs 1 BAO). In bestimmten – in § 260 Abs 2 BAO taxativ genannten – Fällen sind Berufungssenate zuständig. Dabei handelt es sich beispielsweise um Berufungen gegen Abgabenbescheide über die veranlagte Einkommensteuer, die veranlagte Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer. In allen nicht taxativ genannten Fällen entscheidet die Finanzlandesdirektion monokratisch.

Lediglich Berufungssenate sind aufgrund der Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO weisungsfrei gestellt. Berufungssenate bestehen aus fünf Mitgliedern, nämlich dem Präsidenten der Finanzlandesdirektion oder einem von ihm bestimmten Finanzbeamten als Vorsitzenden und vier Beisitzern (§ 270 Abs 3 BAO). Von den Beisitzern hat einer der Gruppe der vom Bundesminister für Finanzen ernannten Mitglieder anzugehören. Regelmäßig handelt es sich dabei um Beamte der entsprechenden Finanzlandesdirektion. Drei weitere Beisitzer haben der Gruppe der von den gesetzlichen Berufsvertretungen entsendeten Mitglieder anzugehören. Ein Mitglied muss dabei von einer gesetzlichen Berufsvertretung selbständiger Berufe, ein weiteres von einer gesetzlichen Berufsvertretung unselbständiger Berufe entsendet sein. Das letzte Mitglied soll von der gesetzlichen Berufsvertretung des Berufungswerbers entsendet sein. Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht allerdings kein Rechtsanspruch auf die Einhaltung der zuletzt genannten Vorschrift.⁷ Alle Mitglieder des Berufungssenates – also sowohl der

³ Kopf, Wie unabhängig sind die weisungsfreien (ernannten) Senatsmitglieder?, SWK 1995 A 413 (415 f); Lenneis, Die Erfahrungen mit dem Verfahren vor den Berufungssenaten in der Praxis, JRP 1998, 1 (1, 3); Lenneis/Neuber/Wanke, Verletzt die mögliche Laienauswahl des Senatsvorsitzenden das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter? SWK 1998, S 258 (261 f); Langheinrich/Ryda, Bieten die weisungsfreien Berufungssenate eine ausreichende Garantie für normengerechte Anwendung der Steuergesetze?, FJ 1999, 189 (191); Doktor, Anmerkungen zur Kritik an den weisungsfreien Berufungssenaten, SWK 1999 S 539 (545 f).

⁴ Kapitel "Starke Demokratie", Abschnitt "Rechtsschutz im Abgabeverfahren" des Regierungsübereinkommens zwischen FPÖ und ÖVP vom 3. 2. 2000.

⁵ Vgl. Lang, Die Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO, ÖStZ 2000, 80 (80).

⁶ So Keppert, Aktuelles aus der Steuerpraxis, SWK 1999 T 265 (267).

⁷ VwGH 26. 5. 1981, 81/14/0006; 26. 3. 1985, 84/14/0151; 13. 5. 1986, 83/14/0089, 0094; 4. 3. 1987, 85/13/0195; 14. 5. 1991, 90/14/0281; 6. 4. 1995, 93/15/0064.

Vorsitzende und der beamtete Beisitzer als auch die drei Laienmitglieder – sind gemäß § 271 Abs 1 BAO weisungsfrei.

Von den abgabenrechtlichen Berufungssenaten erlassene Bescheide können vor den Höchstgerichten vom Steuerpflichtigen mit Beschwerde bekämpft werden. Daneben besteht aber auch die Möglichkeit einer Amtsbeschwerde: Gemäß § 292 BAO hat auch der Präsident der Finanzlandesdirektion das Recht, Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Erhebung der Präsidentenbeschwerde kann gemäß § 292 Satz 2 BAO sowohl zugunsten als auch zum Nachteil der Parteien erfolgen.

Ich möchte in der Folge die Probleme, die die derzeit bestehenden gesetzlichen Regelungen aufwerfen, zusammenfassend darstellen (Abschnitt 2). Davon ausgehend möchte ich Lösungen zur Diskussion stellen (Abschnitt 3 bis 7). In Abschnitt 8 will ich den Zusammenhang zu den Überlegungen zur Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit und zur Einführung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz darlegen.

2. Probleme der derzeit geltenden Rechtslage

- Nach der derzeit geltenden Rechtslage hängt die Frage, ob ein Berufungssenat oder ein monokratisches Organ zur Entscheidung zuständig ist, davon ab, um welche Abgabe es sich handelt. Mitunter ist aber auch die Erhebungsart alleine ein Abgrenzungskriterium: Während über veranlagte Einkommensteuer im Regelfall durch einen Berufungssenat entschieden wird, werden Fragen der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer von einem monokratischen Organ behandelt. Ein- und dieselbe einkommensteuerliche Rechtsfrage kann daher – je nach dem, ob sie im Rahmen der veranlagten Einkommensteuer oder der Lohn- oder Kapitalertragsteuer releviert wird – gelegentlich monokratisch, gelegentlich aber von einem Berufungssenat entschieden werden. Dies lässt sich allenfalls historisch erklären, aber kaum rechtfertigen.⁸ In der Praxis gibt es auch eine Fülle von Zweifelsfragen, in denen nicht eindeutig ist, ob ein monokratisches Organ oder ein Berufungssenat zur Entscheidung zuständig ist.⁹ Daran wurden gelegentlich auch schon verfassungsrechtliche Bedenken

⁸ Lang, Die Überbesetzung der abgabenrechtlichen Berufungssenate – Rechtspolitische, verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Aspekte der aktuellen Diskussion, SWK 1999 S 593 (595 f).

⁹ Fellner, ÖJZ 1996, 366 f; Leneis, JRP 1998, 3; Baldauf, Zuständigkeit des Berufungssenates?, SWK 1998 S 356.

geknüpft.¹⁰ Generell ist nicht nachvollziehbar, warum bei verschiedenen Abgaben oder Erhebungsformen ein unterschiedlicher Rechtsschutzstandard zum Tragen kommen soll.¹¹

- Der Gesetzgeber hat mit der Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO alle Mitglieder von Berufungssenaten weisungsfrei gestellt. Die auf diese Weise intendierte Unabhängigkeit ist aber dadurch beeinträchtigt, dass sich sowohl der Vorsitzende als auch der beamtete Beisitzer im Regelfall in einer Mischverwendung befinden:¹² Sie können sich meist nicht ausschließlich der weisungsfreien Tätigkeit widmen, sondern haben daneben auch Aufgaben zu erfüllen, die zur weisungsgebundenen Tätigkeit gehören. Dadurch ist der äußere Anschein der Unabhängigkeit jedenfalls nicht gewährleistet („Justice must not only be done, but must also be seen as done.“). Auch die innere Unabhängigkeit der beiden Beamten kann unter der Mischverwendung leiden.
- Weder der Senatsvorsitzende noch der beamtete Beisitzer sind auf Dauer ernannt. Sie können vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion durch Änderung der Senatszusammensetzung jederzeit wieder abberufen werden. Dadurch wird ebenfalls ihre Unabhängigkeit beeinträchtigt. Vor allem der Umstand, dass die beiden beamteten Mitglieder eines Berufungssenates in ihrem dienstlichen Fortkommen von ihren Dienstvorgesetzten abhängig sind, kann dazu beitragen, dass sie sich nicht allzu oft über sonst in der Finanzverwaltung vertretene Auffassungen hinwegsetzen.¹³
- Dazu kommt, dass der beamtete Beisitzer dem Senatsvorsitzenden oft auch sonst dienstrechtlich nachgeordnet ist. Die Weisungsfreistellung für Zwecke der Tätigkeit im Berufungssenat kann daher keineswegs in jedem Fall die Unabhängigkeit des beamteten Beisitzers sicherstellen. Daher ist es nicht verwunderlich, wenn der Senatsvorsitzende und der beamtete Beisitzer trotz formaler Weisungsfreistellung oft dasselbe Abstimmungsverhalten haben.¹⁴ Die Unabhängigkeit des beamteten Beisitzers ist gefährdet.
- Der beamtete Beisitzer ist fast immer der Berichterstatter.¹⁵ Aufgrund der fehlenden Parteienstellung des Finanzamts wird er in die Rolle des „Anklägers“

¹⁰ Baldauf, SWK 1998 S 356.

¹¹ Lang, SWK 1999 S 595 f.

¹² Lang, Die "weisungsfreien" Berufungssenate, SWK 1999 S 326 (327).

¹³ Lang, SWK 1999 S 326.

¹⁴ Die häufige "einheitliche Meinungsbildung" bestätigen im Ergebnis auch Langheinrich/Ryda, FJ 1999, 189 f.

¹⁵ So Wanke, Das Verfahren vor den weisungsfreien Berufungssenaten – Auswirkungen der Änderungen des § 271 BAO (1994) 22 FN 32.

gedrängt, der aber gleichzeitig selbst Mitglied des erkennenden Senates ist.¹⁶ Als Mitglied des Senates nimmt er daher auch nicht nur an der mündlichen Verhandlung, sondern – im Unterschied zum Steuerpflichtigen und seinem Vertreter – an der Beratung im Senat teil. Dies führt häufig dazu, dass der Steuerpflichtige das Verfahren nicht als fair empfindet.

- Dazu kommt, dass sowohl der beamtete Beisitzer als auch die drei Laienmitglieder nach der Praxis aller österreichischer Finanzlandesdirektionen für jeden einzelnen Fall und jede einzelne Sitzung des Senates aus einem Pool von zahlreichen Personen bestellt wird.¹⁷ Mitunter umfasst dieser Pool mehr als 100 Personen.¹⁸ Der Senatsvorsitzende oder – in manchen Finanzlandesdirektionen – sogar der Abteilungsleiter¹⁹ hat es daher in der Hand zu entscheiden, wie sich der Senat in jedem Einzelfall zusammensetzt. Auch wenn in den meisten Fällen der Vorsitzende oder das die Zusammensetzung entscheidende Verwaltungsorgan keine Manipulationsabsicht hegt, bleibt beim Steuerpflichtigen das Gefühl, dem Gutdünken der Verwaltung ausgeliefert zu sein. Die Auswahl der Senatsmitglieder ist nämlich – mit Ausnahme der Vorgaben des § 270 Abs 3 BAO – überhaupt nicht determiniert. Wenn es ein Senatsvorsitzender tatsächlich darauf anlegt, den Senat so zusammenzusetzen, dass er mit seiner Auffassung durchdringt, wird ihm daher auch praktisch niemals die Manipulationsabsicht nachweisbar sein.²⁰ Wenn daher ein Senatsvorsitzender eine Abstimmungsniederlage vermeiden will und folglich kurz vor der Abstimmung den Senat vertagt und einige Wochen später in völlig veränderter Zusammensetzung wieder einberuft, kann ihm nicht entgegengetreten werden.²¹ Der Senatsvorsitzende ist eben nach der geübten Praxis völlig frei, die übrigen Senatsmitglieder für jede Sitzung auszuwählen. Auch dann, wenn – wie im Regelfall – keine Manipulationsabsicht vorliegt, verleitet das System jedenfalls dazu, dass Beisitzer, die sich besonders intensiv an den Beratungen beteiligen, aus „verfahrensökonomischen“ Gründen in Zukunft nicht mehr eingeladen werden.²² Der Vorsitzende hat es in der Hand, bestimmte Beisitzer unabhängig von ihrer fachlichen Qualifikation entweder gar nicht oder auch ausschließlich heranzuziehen. Ob und wie häufig dies tatsächlich geschieht, ist weniger wichtig. Die Akzeptanz des gesamten Verfahrens

¹⁶ Zu diesen Problemen auch Beiser, ÖStZ 2000, 358.

¹⁷ Lang, SWK 1999 S 327.

¹⁸ Lang, SWK 1999 S 327.

¹⁹ Vgl. dazu näher Lang, SWK 1999 S 327 f.

²⁰ Lang, SWK 1999 S 594.

²¹ Zu einem Fall der Vertagung und anschließenden Einberufung des Berufungssentas in geänderter Zusammensetzung vgl. Kohler, Geplante Gesetzesänderungen bei Gebühren und BAO, SWK 1997 T 102 (104).

²² Näher Lang, SWK 1999 S 594.

leidet jedenfalls darunter, dass nicht transparent ist, warum der Vorsitzende in einem bestimmten Fall gerade jene und nicht ganz andere Beisitzer einberuft.

- In der Praxis wird das Senatsverfahren auch deshalb von den beiden beamteten Senatsmitgliedern dominiert, da viele Laienmitglieder gar nicht über die notwendigen Kenntnisse des Abgabenrechts verfügen, um zur fachlichen Diskussion einer Rechtsfrage wesentlich beitragen zu können.²³ Kenntnisse des Abgabenrechts sind nicht Voraussetzung für die Entsendung in einen Berufungssenat. Einige Berufsvertretungen entsenden Mitglieder, die – wenn überhaupt – nur über sehr oberflächliche Kenntnisse des Abgabenrechts verfügen.
- Selbst jene Laienmitglieder, die – wie zB im Regelfall die entsendeten Wirtschaftstreuhänder – über sehr gute Kenntnisse des Abgabenrechts verfügen, haben den Nachteil, dass sie den jeweiligen Akt kaum kennen und daher auf den Vortrag des beamteten Berichterstatters angewiesen sind.²⁴ Aufgrund der geringen Entschädigung ist die Tätigkeit als Laienbeisitzer für einen Freiberufler nahezu eine ehrenamtliche Tätigkeit. Daher kann von diesen Laien auch nicht erwartet werden, dass sie sich vor einer Senatssitzung die Mühe machen, die Akten stunden- oder notfalls mehrere Tage lang durchzuarbeiten.
- Aus denselben Gründen können die abgabenrechtlichen Fachleute häufig auch nicht wesentlich zur Klärung einer schwierigen Rechtsfrage beitragen: Auch von Steuerrechtsexperten kann nicht erwartet werden, dass sie den Stand von Literatur und Judikatur zu allen Rechtsfragen ständig präsent haben. Wenn daher ein des Abgabenrechts kundiger Beisitzer vor der Sitzung den Akt nicht kennt, kann er sich auch nicht auf die zur Entscheidung anstehenden Rechtsfragen intensiv vorbereiten.
- Die Senatsvorsitzen haben – in ihrer Eigenschaft als weisungsgebundene Beamte – häufig die Möglichkeit, dem Finanzamt die Weisung zu geben, eine dem Berufungsantrag Rechnung tragende Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Dadurch wird sinnvollerweise in jenen Fällen, in denen die beamteten Senatsmitglieder die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen teilen, das Verfahren abgekürzt.²⁵ Umgekehrt kann aber der Steuerpflichtige in den Fällen, in denen keine Weisung auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gegeben und eine Senatssitzung anberaumt wird, vielfach davon ausgehen, dass die beiden

²³ Dazu Lang, Entscheidungen durch Berufungssenate – Fremdkörper im Rechtsstaat?, JRP 1998, 5 (6).

²⁴ Vgl. Lang, SWK 1999 S 595.

²⁵ Zutreffend Lennis, JRP 1998, 2.

Beamten für die Abweisung seiner Berufung eintreten werden. Er rechnet sich oft nur dann eine Chance aus, wenn es ihm gelingt, die drei Laien – also sowohl jene von Berufsvertretungen selbständiger als auch unselbständiger Berufe entsendeten Beisitzer – geschlossen auf seine Seite zu ziehen.

- Die beamteten Senatsmitglieder werden mitunter im Laufe von Betriebsprüfungen von den Beamten, die an der erstinstanzlichen Entscheidung mitwirken, nach ihrer Rechtsauffassung gefragt. Mitunter können dadurch krasse Fehlentscheidungen auf Finanzamtsebene verhindert werden. Haben die beamteten Senatsmitglieder und der Betriebsprüfer aber ihre Rechtsauffassung abgesprochen, führt dies oft dazu, dass von vornherein klar ist, dass eine Berufung abgewiesen werden wird. Der Steuerpflichtige, der dann nur noch die Höchstgerichte anrufen kann, fühlt sich in solchen Fällen um eine unabhängige Beurteilung durch die zweite Instanz geprellt.²⁶
- Die durch die BAO-Novelle BGBl 12/1993 bewirkte Weisungsfreistellung des gesamten Senates – also auch des Vorsitzenden und des beamteten Beisitzers – hat die Befürchtung aufkommen lassen, dass die nach wie vor von den Finanzbeamten dominierten Senate diese Weisungsfreistellung dazu nutzen, um sich über zugunsten der Steuerpflichtigen ergangene Erlässe und andere Weisungen hinwegzusetzen.²⁷ Im Fall von wirklich unabhängigen Organen wäre es selbstverständlich, dass Erlässe weder zugunsten noch zum Nachteil des Steuerpflichtigen beachtet werden. Angesichts der bestehenden Dominanz der Finanzbeamten erhöht die Möglichkeit, dass ein Senat seine Weisungsfreiheit dazu nutzen kann, um zum Nachteil des Steuerpflichtigen von einer sonst üblichen Verwaltungspraxis abzugehen, aber nicht unbedingt die Akzeptanz des Systems.
- Dazu kommt, dass in manchen Finanzlandesdirektionen Steuerpflichtige damit rechnen müssen, dass in den selten Fällen, in denen sich die drei Laienmitglieder gegenüber den beiden beamteten Mitgliedern in der Abstimmung durchsetzen, eine Präsidentenbeschwerde erhoben wird.²⁸ Eine Untersuchung von Achatz/Kamper/Ruppe für die Jahre 1979 bis 1985 hat gezeigt, dass in diesem Zeitraum in ganz Österreich keine einzige Präsidentenbeschwerde zugunsten der Steuerpflichtigen erhoben wurde.²⁹ Fellner hat erst kürzlich

²⁶ Vgl. auch Kopf, SWK 1995 A 415, der von "gewichtige[n] Einflußmöglichkeiten" spricht, "die zu einer faktischen Aufhebung des Instanzenzugs führen können."

²⁷ Dazu Lang, SWK 1999 S 329.

²⁸ Vgl. zB die Befürchtung Kohlers, SWK 1997 T 104.

²⁹ Achatz/Kamper/Ruppe, Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen (1987) 113 f.

gezeigt, dass sich diese Praxis nach wie vor nicht geändert hat.³⁰ Folglich werden Präsidentenbeschwerden ausschließlich deshalb erhoben, um eine zugunsten des Steuerpflichtigen ergangene Berufungsentscheidung zu korrigieren. Die Finanzverwaltung hat damit eine weitere Möglichkeit, den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens zu beeinflussen. Im Ergebnis wird die bestehende Schiefelage durch die praktische Handhabung des Instituts der Präsidentenbeschwerde weiter verstärkt.

- Der VwGH hat bereits öfters gerügt, dass die überstimmten beamteten Senatsmitglieder mitunter den der Mehrheitsmeinung Rechnung tragenden Bescheid des Berufungssenates so fehlerhaft verfassen, dass der VwGH im Rahmen einer Präsidentenbeschwerde gar nicht anders kann, als den Bescheid aufzuheben.³¹ Durch ein gelegentlich befürchtetes Zusammenspiel von beamteten Beisitzern und dem Verfasser der Präsidentenbeschwerde kann somit der Ausgang eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Rahmen einer Präsidentenbeschwerde von vornherein stark zum Nachteil des Steuerpflichtigen beeinflusst werden. Derartige Manipulationen treten selbstverständlich nicht in jedem der ohnehin nicht gerade häufigen Fälle auf, in denen die beiden beamteten Senatsmitglieder überstimmt werden. Gerade aber publik gewordene Extremfälle führen dazu, dass das Vertrauen in das Senatsverfahren erschüttert wird.
- Mitunter wird auch befürchtet, dass die Präsidentenbeschwerde auch dazu eingesetzt werden kann, um dem Steuerpflichtigen den angestrebten Weg zum Verfassungsgerichtshof abzuschneiden:³² Ein Sieg vor dem Berufungssenat kann auf diese Weise zu einem „Pyrrhussieg“ werden. Hätte der Steuerpflichtige nämlich einen abweisenden Bescheid erhalten, wäre es ihm offen gestanden, diesen Bescheid beim VfGH zu bekämpfen. Wird der Berufung aber stattgegeben und erhebt der Präsident der Finanzlandesdirektion Beschwerde beim VwGH, entscheidet zunächst der VwGH. Der VfGH kann erst im Falle einer Aufhebung des Bescheides durch den VwGH und nach neuerlicher Erlassung einer – diesmal abweisenden – Berufungsentscheidung angerufen werden. Atmosphärisch kann ein für den Steuerpflichtigen nachteiliges Erkenntnis des VwGH auch im späteren Verfahren vor dem VfGH ungünstig sein.³³

³⁰ Fellner, Die Präsidentenbeschwerde, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 111 (116).

³¹ Vgl. zB VwGH 22. 9. 1987, 85/14/0038 f; 19. 12. 1990, 87/13/0053; 27. 8. 1998, 96/13/0180; vgl. auch die Kritik bei Fellner, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 116 f.

³² Dazu Gassner, ÖStZ 1985, 3.

³³ Ausführlicher Lang, Zur Diskussion um die Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens, FJ 1999, 221 (222).

3. Weisungsgebundenes oder unabhängiges Organ?

Die derzeit geltende Rechtslage sieht – wie bereits dargestellt – abhängig von der Abgabensart und der Erhebungsart in manchen Fällen die Entscheidung durch weisungsfreie Berufungssenate, in anderen Fällen durch weisungsgebundene Einzelorgane vor. Diese Unterscheidung ist durch nichts zu rechtfertigen.³⁴ Sie sollte daher aufgegeben werden. Alle Rechtsmittel sollten von einem in gleicher Weise strukturierten Organ entschieden werden. Zu überlegen ist, ob dieses Organ weisungsfrei oder weisungsgebunden sein soll.

Die Möglichkeit, Entscheidungen durch weisungsfreie Organe völlig zu beseitigen und statt dessen ausschließlich die monokratische Entscheidung durch die Verwaltungsbehörde – eingebunden in den Weisungszusammenhang – vorzusehen, ist mE nicht von vornherein auszuschließen. Von Verfassungs wegen ist es keineswegs zwingend, in letzter Instanz – unterhalb der Höchstgerichte – ein weisungsfreies Organ vorzusehen.³⁵ Nach herrschender Auffassung dürfte dies auch Art 6 EMRK nicht gebieten.³⁶ Die Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO sichert zwar die Weisungsfreiheit der bestehenden Berufungssenate verfassungsrechtlich ab, garantiert aber nicht den Bestand der Senate.³⁷ Die völlige Beseitigung der Entscheidungen durch Berufungssenate wäre mE der derzeit geltenden Rechtslage vorzuziehen: Heute besteht das Problem vielfach darin, dass die Vorschriften der BAO dadurch, dass sie die Entscheidung durch ein weisungsfreies Kollegialorgan vorsehen, das nur zum kleineren Teil von der Verwaltung beschickt wird, die Erwartung wecken, dass ein völlig unabhängiges Organ in gerichtsähnlicher Weise zuständig ist. Faktisch sind aber – aufgrund der bestehenden Rahmenbedingungen – die Entscheidungen der Senate weitgehend durch die Finanzbeamten dominiert. Dadurch entstehen auf Seiten der Steuerpflichtigen größere Frustrationen, als wenn von vornherein klar wäre, dass ausschließlich weisungsgebundene Finanzbeamte entscheiden.

Dennoch sollte aber eine Reform letztlich zu einem Ausbau der Unabhängigkeit des zur Entscheidung berufenen Organs führen. In den letzten Jahren wurden – nicht zuletzt aufgrund der Anforderungen der EMRK – in weiten Bereichen des Verwaltungsrechts Entscheidungen durch gerichtsähnliche Organe auch unterhalb

³⁴ Vgl. dazu auch Lang, SWK 1999 S 595 f.

³⁵ Vgl. VfGH 8. 6. 1999, B 1148/98.

³⁶ Fellner, ÖJZ 1996, 367; ebenso Lang, Rechtswidrigkeit infolge Aktenwidrigkeit oder Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 135 (138).

³⁷ Ausführlich Lang, ÖStZ 2000, 82.

der Ebene der Höchstgerichte vorgesehen.³⁸ Alle Reformvorschläge sehen – jedenfalls außerhalb des Abgabenrechts – die Einführung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz vor.³⁹ Daher wäre es nicht einzusehen, wenn auf dem Gebiet des Abgabenrechts geringere Rechtsschutzstandards zum Tragen kommen sollten als außerhalb.⁴⁰ Auch ausländische Vorbilder sprechen für die Entscheidung eines unabhängigen Organs unterhalb der höchstgerichtlichen Ebene.⁴¹

Die derzeit mögliche und auch weitgehend praktizierte Mischverwendung der Mitglieder von Berufungssenaten ist mit einer wirklichen Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren: Wer neben einer weisungsfreien Tätigkeit auch noch Tätigkeiten weisungsgebundener Art in der Finanzverwaltung auszuführen hat und dadurch institutionell in die Finanzverwaltung integriert ist, kann kaum wirklich unabhängig sein. Daher setzt eine wirkliche Unabhängigkeit voraus, dass das über Berufungen entscheidende Organ nicht auch in anderer Weise in der Finanzverwaltung mitwirkt. Die Mischverwendung ist auszuschließen.

Weiters leidet die Unabhängigkeit darunter, dass die beamteten Senatsmitglieder in dieser Eigenschaft keineswegs unabsetzbar sind, ja nicht einmal für einen längeren Zeitraum bestellt werden:⁴² Der Präsident der Finanzlandesdirektion hat es derzeit in der Hand, jederzeit durch Änderung der kundgemachten Senatszusammensetzung einen Senatsvorsitzenden oder einen beamteten Beisitzer abuberufen. Nach der derzeitigen Praxis bedarf es zur Abberufung eines beamteten Beisitzers nicht einmal der Änderung der kundgemachten Senatszusammensetzung: Der Senatsvorsitzende oder das Organ, das den Senat zusammenstellt, hat aufgrund der Überbesetzung der Berufungssenate die Möglichkeit, einen bestimmten beamteten Beisitzer einfach in Zukunft nicht mehr einzuberufen.⁴³ Die Unabhängigkeit des über Berufungen entscheidenden Organs ist daher nur dann gewährleistet, wenn dieses Organ ohne zeitliche Beschränkung bestellt wird. Die Unabsetzbarkeit und die Unversetzbarkeit des entscheidenden Organs sollte daher sichergestellt werden.

Entscheidend ist auch die organisatorische Selbständigkeit eines unabhängigen Organs. Sowohl für die innere Unabhängigkeit als auch für deren äußeren Anschein ist es wichtig, organisatorische Verflechtungen zwischen einem unab-

³⁸ Vgl. zB zu den UVS Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht⁹ (2000) Rz 927/1 ff.

³⁹ Dazu Korinek, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 413 ff; Jabloner, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 377 ff.

⁴⁰ So Korinek, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 421.

⁴¹ Dazu Spindler, Die Erfahrungen mit der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland, JRP 1998, 13.

⁴² Nähere Kritik bei Lang, SWK 1999 S 593 f.

⁴³ Dazu ausführlich Lang, FJ 1999, 221.

hängigen Einzelorgan und der in den Weisungszusammenhang eingebundenen Abgabenbehörde zu vermeiden. Ein Organ, das nach außen hin den Anschein erweckt, bloße Abteilung einer Behörde zu sein, wird Probleme haben, die Unabhängigkeit nach außen hin zu vermitteln und auch selbst ein gerichtsähnliches Selbstverständnis zu entwickeln.

Denkbar wäre es, ein unabhängiges Organ auch als Abgabenverwaltungsrichter oder Finanzrichter zu bezeichnen. Dadurch würde die entsprechende Unabhängigkeit nach außen hin noch deutlicher sichtbar werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass dieses Organ tatsächlich jene Unabhängigkeit aufweist, die es mit einem Gericht vergleichbar macht. Ein bloßer Etikettenschwindel wäre kontraproduktiv. Das Vertrauen in einen Gesetzgeber, der ein nicht völlig unabhängiges Organ als Gericht bezeichnet, wäre nachhaltig gestört.

4. Beibehaltung oder Streichung der Laienmitwirkung?

Im Mittelpunkt jeder Reformüberlegung steht die Frage, ob die Laienmitwirkung beibehalten werden soll. Derzeit werden drei der fünf Mitglieder jedes Berufungssenates von den gesetzlichen Berufsvertretungen entsendet. Die gesetzlichen Vorschriften sehen vor, dass ein Mitglied von einer gesetzlichen Berufsvertretung selbständiger Berufe, ein weiteres von einer gesetzlichen Berufsvertretung unselbständiger Berufe entsendet ist und das dritte Mitglied von der gesetzlichen Berufsvertretung des Berufungswerbers entsendet sein soll. Zu diesem Zweck entsenden die gesetzlichen Berufsvertretungen in die für jedes Bundesland gebildeten Berufungskommissionen mehrere Mitglieder und Stellvertreter, die dann vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion nach § 270 Abs 2 BAO den einzelnen Berufungssenaten zugewiesen werden. Entsendungsberechtigt sind die Wirtschaftskammer, die Arbeiterkammer, die Landwirtschaftskammer, die Landarbeiterkammer, die Rechtsanwaltskammer, die Notariatskammer, die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die Ingenieurkammer, die Ärztekammer, die Apothekerkammer, die Dentistenkammer und die Tierärztekammer.

Der Vorteil der Laienmitwirkung wird derzeit darin gesehen, dass die aus verschiedenen Berufsvertretungen stammenden Personen Kenntnisse über die Gepflogenheit ihrer Branche einbringen und somit nach Art eines Sachverständigen beitragen können.⁴⁴ Das derzeitige System der Entsendung durch gesetzliche Berufsvertretungen gewährleistet aber nicht, dass Expertise aus jedem Tätigkeitsbereich beigebracht werden kann. Nur dort, wo gesetzliche Berufsvertretungen

⁴⁴ So Wanke, Verfahren, 16 FN 15.

existieren, besteht diese Möglichkeit. Selbst wenn man aber dies ausklammert, gelingt es relativ selten, für eine Senatsitzung ein von einer Berufsvertretung entsendetes Mitglied zu gewinnen, das tatsächlich für alle am Sitzungstag zu behandelnden Fälle über die erforderliche Expertise verfügt.⁴⁵ Oft wird für einen bestimmten Fall auch gar kein entsprechender Experte gefunden, zumal bei der Sitzung eines Berufungssenates ja meist mehrere Fälle verhandelt werden. Einem Sachverständigengutachten kommt die Stellungnahme des von einer Berufsvertretung entsendeten Mitglieds aber auch schon deshalb praktisch nie gleich, da der Laie im Regelfall ohne detaillierte Kenntnis der Akten an der Sitzung teilnimmt. Aufgrund der geringfügigen Entschädigung kann ihm auch nicht zugemutet werden, sich mehrere Tage vor der Sitzung intensiv in die Akten einzuarbeiten. Mangels Aktenkenntnis kann das von den Berufsvertretungen entsendete Mitglied oft auch recht wenig von seinem Expertenwissen für die Sachverhaltsermittlung und –feststellung beitragen.

Derzeit steht die Auswahl der von den Berufsvertretungen entsendeten Mitgliedern – sieht man von den Vorgaben des § 270 Abs 3 BAO ab – völlig im Belieben des Vorsitzenden. Der Steuerpflichtige hat daher oft – meist zu unrecht – den Verdacht, ein Experte würde für seinen Fall nur dann beigezogen werden, wenn dies für ihn nachteilig sein könnte, sonst aber nicht. Dieser Mangel könnte zwar dadurch behoben werden, indem die Auswahl der Laien stärker gesetzlich determiniert wird. Um die Praktikabilität des Systems aber nicht zu gefährden, würde dies – jedenfalls nach Auffassung mancher Praktiker – wiederum zur Voraussetzung haben, den Pool an Senatsmitgliedern noch weiter zu vergrößern. Von praktisch ehrenamtlichen Senatsmitgliedern kann eben nicht erwartet werden, dass sie immer zur Verfügung stehen, sodass aus Praktikabilitätsgründen ein Spielraum für die Auswahl bestehen muss. Schon jetzt ist aber die Existenz eines Kaders von Personen, aus dem dann die Senatsmitglieder ausgewählt werden, problematisch, da es für den Steuerpflichtigen wenig transparent ist, warum gerade diese und nicht jene Person zur Entscheidung über seinen Fall berufen wird. Ein Manipulationsverdacht kann praktisch nie restlos ausgeräumt werden.⁴⁶ Zwar wäre die Problematik verringert, wenn die Auswahl der anderen Senatsmitglieder durch ein wirklich unabhängiges Organ – und nicht durch einen sonst in den Weisungszusammenhang eingebundenen Finanzbeamten – erfolgt. Völlig befriedigend sind die Einflussmöglichkeiten einzelner Senatsmitglieder auf die Auswahl der anderen Senatsmitglieder aber auch nicht. Ein System, das die Mitwirkung von Laien vorsieht, wird diese Probleme nie völlig beseitigen können.

⁴⁵ Vgl. ausführlich Lang, SWK 1999 S 594 f.

⁴⁶ Dazu näher Lang, FJ 1999, 221.

Problematisch ist an der Laienmitwirkung aber vor allem, dass die von den gesetzlichen Berufsvertretungen entsendeten Personen keineswegs über Kenntnisse des Abgabenrechts verfügen müssen. Viele Berufsvertretungen entsenden auch Senatsmitglieder, die nicht unbedingt als Steuerrechtsexperten ausgewiesen sind. Gerade in letzter Instanz stehen aber häufig schwierige Rechtsfragen zur Entscheidung an. Die Laien sind dabei oft völlig überfordert. Die Qualität von Entscheidungen leidet darunter: Wenn sich die Laien trotz fehlender Kenntnisse des Abgabenrechts maßgeblich an der Entscheidungsfindung beteiligen, kann dies dazu führen, dass weniger auf Grundlage der Steuergesetze, sondern mehr aufgrund subjektiver Empfindungen entschieden wird.⁴⁷ Selbst wenn sie sich aber aufgrund der fehlenden Kenntnisse des Abgabenrechts in der Diskussion bewusst zurückhalten, kann ihr Abstimmungsverhalten dennoch ausschlaggebend sein.

Um diesem Mangel abzuhelpfen, wurde schon wiederholt zur Diskussion gestellt, verpflichtend vorzusehen, dass zumindest einer der Beisitzer von einer Berufsvertretung der rechtsberatenden Berufe entsendet sein soll.⁴⁸ Im Einzelfall könnte dadurch die Qualität von Berufungsentscheidungen verbessert werden. Allerdings übersieht dieser Vorschlag den Grund für die Mitwirkung der Laien: Sie gehören dem Senat deshalb an, um das notwendige Expertenwissen mitzubringen, das zur Ermittlung und Feststellung des Sachverhaltes erforderlich ist. Gerade ihre Branchenkenntnisse sind gefragt. Die abgabenrechtliche Expertise soll hingegen von den hauptberuflichen Senatsmitgliedern abgedeckt werden. Außerdem kann auch ein Steuerrechtsexperte nur dann sein Wissen entsprechend einsetzen, wenn er den Akt hinreichend kennt. Ein mehrstündiges oder mehrtätiges Aktenstudium zur Vorbereitung der Sitzung kann aber einem praktisch ehrenamtlich tätigen Senatsmitglied nicht zugemutet werden. Selbst wenn der Sachverhalt völlig klar ist, kann auch von einem Steuerrechtsexperten nicht erwartet werden, den Stand von Lehre und Rechtsprechung zu jeder Rechtsfrage völlig präsent zu haben. Der Beitrag des Steuerrechtsexperten ist daher nur dann wertvoll, wenn ihm auch die Möglichkeit zur Vorbereitung gegeben ist und die – auch finanziellen – Rahmenbedingungen so beschaffen sind, dass er sich tatsächlich vorbereitet. Dies scheint aber unrealistisch.

Ein weiterer Aspekt sollte nicht vernachlässigt werden: Die Mitwirkung eines Wirtschaftstreuhanders als Senatsmitglied wird oft vom Vertreter des Steuerpflichtigen kritisch gesehen: Schließlich handelt es sich im Regelfall um seinen Konkurrenten, der in den Augen des Parteienvertreters kein gesteigertes Interesse haben muss, sich besonders zu engagieren. Parteienvertreter haben mitunter auch den Verdacht, dass als Laienbeisitzer fungierende Wirtschaftstreuhande die Gelegenheit

⁴⁷ Vgl. Die Zusammensetzung der Berufungssenate in der Praxis, SWK 1999 T 537 f.

⁴⁸ In diese Richtung gehen zB die Überlegungen von Lenneis, JRP 1998, 4.

der Mitarbeit in Berufungssenaten nutzen, um eine günstige Gesprächsatmosphäre mit den hauptberuflichen Senatsmitgliedern zu erreichen, die sich später einmal für die Behandlung des Falles eines eigenen Klienten vorteilhaft auswirken könnte.

Wenn man Vor- und Nachteile der Laienmitwirkung einander gegenüberstellt, überwiegen mE somit die Nachteile. Selbst die Verfahrenskosten sprechen letztlich für eine Abschaffung der Laienmitwirkung: Zwar führt die eher symbolische Entschädigung der Laien kaum zu nennenswerten Kosten,⁴⁹ doch hat dies auch zur Folge, dass die von den Berufsvertretungen entsendeten Mitglieder vielfach unvorbereitet in die Sitzung kommen und daher nur wenig beitragen können. Vor allem aber bewirkt auch dieser Umstand, dass oft nur mit großen Schwierigkeiten geeignete Laien motiviert werden können, an Sitzungen teilzunehmen.⁵⁰ Das häufig beklagte unentschuldigte Fernbleiben einzelner Senatsmitglieder führt dazu, dass Senatsitzungen oft erneut einberufen werden müssen. Die dadurch bewirkten Verfahrensverzögerungen führen sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu erheblichen Kosten.

5. Entscheidungen durch Senate oder durch Einzelorgane?

Von der Frage der Laienmitwirkung ist die Frage zu trennen, ob künftig ein Einzelorgan oder ein Kollegialorgan zur Entscheidung berufen sein soll. Der Verzicht auf die Laienmitwirkung würde die Entscheidung durch Einzelorgane jedenfalls ermöglichen, aber keineswegs zwingend zur Folge haben: Ein Kollegialorgan könnte auch aus mehreren Mitgliedern bestehen, die diese Tätigkeit hauptberuflich ausüben.

Für Entscheidungen durch Kollegialorgane spricht das damit verbundene Vier- oder Mehraugenprinzip. Wenngleich es selbstverständlich ist, dass in jedem Kollegialorgan derjenige, der den Entscheidungsentwurf vorbereitet, sich auch intensiver mit dem Fall auseinandersetzt, ist bei Entscheidungen durch Kollegialorgane doch eine zusätzliche Qualitätskontrolle gewährleistet. Weiters ist für ein Mitglied eines Kollegialorgans die Mitwirkung an der Entscheidungsfindung mitunter dadurch erleichtert, dass die Verantwortung nicht alleine auf seinen Schultern ruht, sondern von mehreren Personen gemeinsam getragen wird.

Darin liegt aber auch die Schwäche einer Entscheidung durch Kollegialorgane: Wenn das Gesetz einen einzelnen zur Entscheidung beruft, stärkt dies auch dessen Verantwortungsbewusstsein. Dass sich Mitglieder eines Kollegialorgans

⁴⁹ So Doktor, SWK 1999 S 540.

⁵⁰ Lenneis/Neuber/Wanke, SWK 1998 S 260.

hinter der Entscheidung des Kollegialorgans verstecken können – wie dies gelegentlich heute bei Berufungssenaten geschehen kann –, ist dann nicht mehr möglich.⁵¹ Die Entscheidung ist ganz klar einer bestimmten Person zuzurechnen. Umgekehrt kann diese Person dann auch psychologischem Druck oder Kritik ausgesetzt sein.⁵² Dies ist aber heute bei Entscheidungen durch die erste Instanz auch nicht anders: Jeder erstinstanzliche Abgabenbescheid ist letztlich dem Finanzamtsvorstand zuzurechnen, der – selbst wenn er die Entscheidung nicht vorbereitet – jederzeit die Möglichkeit hätte, die Entscheidung an sich zu ziehen. Da es in der ersten Instanz um dieselben Fragen wie in der zweiten Instanz geht, wäre nicht einzusehen, warum in der zweiten Instanz die Entscheidung nicht einer einzelnen Person zugerechnet werden kann.⁵³ Wer sich für eine Funktion bewirbt, in der er Entscheidungen zu treffen hat, muss auch bereit sein, zu diesen von ihm getroffenen Entscheidungen zu stehen und sich allenfalls auch dafür kritisieren zu lassen. Wem diese Bereitschaft fehlt, der ist für diese Funktion ungeeignet.

Bewusst an letzter Stelle sollen Kostengründe erwähnt werden, die für Entscheidungen durch Einzelorgane sprechen: Es braucht nicht weiter begründet zu werden, dass Entscheidungen durch Einzelorgane billiger als Entscheidungen durch Kollegialorgane sind. Dies hängt nicht nur damit zusammen, dass weniger Personen an der Entscheidungsfindung beteiligt sind, sondern dass Entscheidungen durch Kollegialorgane oft zu einem längeren – und damit auch für alle Seiten teureren – Verfahren führen: Der Berichterstatter, der sich in den Akt einarbeitet, hat nicht die Möglichkeit, gleich zeitnah die Entscheidung zu treffen, sondern muss sich – wenn dann nach einigen Wochen oder Monaten der Fall vor dem Kollegialorgan verhandelt wird – wieder neu in die Akten und in die Rechtsfragen einarbeiten.

Auch wenn die besseren Gründe dafür sprechen, grundsätzlich die Entscheidungen durch Einzelorgane vorzusehen, sollte die kollegiale Entscheidung nicht völlig ausgeschlossen werden: Beispielsweise könnte ein aus mehreren hauptamtlich tätigen Personen bestehendes Organ zur Entscheidung berufen werden, wenn das Einzelmitglied der Auffassung ist, dass die Entscheidung ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung ist oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird oder dies wegen der Wichtigkeit der Rechtssache verfügt wird. Dies könnte gerade bei Entscheidungen komplexer Rechtsfragen die Möglichkeit der Entscheidung durch mehrere Personen schaffen. Die für die unabhängigen Bundesasylsenate geltende Vorschrift des § 7 Abs 1 UBASG könnte dafür beispielsweise Vorbild sein.

⁵¹ Vgl. auch Kohler, SWK 1997 T 104.

⁵² So Doktor, SWK 1999 S 542.

⁵³ Näher Lang, SWK 1999 S 595.

Der Überlegung, die Zuständigkeit des Einzelorgans oder des Kollegialorgans von der Entscheidung des Steuerpflichtigen im Einzelfall abhängig zu machen, kann ich jedenfalls nichts abgewinnen. Derzeit müsste bei rationaler Entscheidungsfindung ohnehin fast jeder Steuerpflichtige in jedem Einzelfall für die Senatszuständigkeit optieren: Wenn die beiden beamteten Mitglieder die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen nicht teilen, besteht im Senat immerhin die Chance, dass die drei Laien die beiden Beamten überstimmen. Wenn sich hingegen der Vertreter des Steuerpflichtigen und die beiden Beamten einig sind, besteht kaum die Gefahr, dass die drei Laien die Entscheidung von sich aus umdrehen: Die übereinstimmende Meinung der Fachleute und derjenigen, die die Akten genau kennen, werden die Laien im Regelfall akzeptieren. Fällt die Laienmitwirkung weg und ist auch das Einzelorgan wirklich unabhängig, sieht die Sache selbstverständlich etwas anders aus: Die Entscheidung durch ein Einzelorgan ist genausowenig wie die Entscheidung durch ein Kollegialorgan für den Steuerpflichtigen von vornherein ein Vorteil. Angesichts der festen Geschäftsverteilung weiß der Steuerpflichtige aber, wer dem Senat angehören würde und wer das zuständige Einzelorgan wäre. Auch in diesem Fall müsste sich der Parteienvertreter – um seinem Klienten nach Möglichkeit zum Erfolg zu verhelfen – von taktischen Erwägungen leiten lassen: Wenn das Einzelorgan beispielsweise dafür bekannt ist, zu einer bestimmten Rechtsauffassung kritisch zu stehen, wird der Steuerpflichtige die Entscheidung durch einen Senat beantragen und darauf hoffen, dass wenigstens die übrigen Mitglieder des Kollegialorgans seine Auffassung teilen. Wenn er sich hingegen von den übrigen Senatsmitgliedern nicht die Unterstützung seiner Rechtsauffassung erwartet, kann er sich beim Einzelorgan besser aufgehoben fühlen. Das Optionsrecht würde folglich eine weitere Unwägbarkeit und einen Wettbewerbsvorteil für routinierte Parteienvertreter schaffen: Der die handelnden Personen gut kennende Parteienvertreter hätte Gelegenheit zu taktischen Überlegungen. Taktische Fragen der Prozessführung haben aber als Leitlinie für Reformüberlegungen nichts verloren. Somit sehe ich kein sachliches Argument dafür, die Frage der Zuständigkeit vom Belieben des Steuerpflichtigen abhängig zu machen.

6. Art der Entscheidung

Derzeit hat die zweite Instanz die volle Kognitionsbefugnis über Tat- und Rechtsfragen. Die Entscheidung ist reformatorisch. Ein Neuerungsverbot gibt es nicht. Die zweite Instanz hat das Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Von diesen Grundsätzen wird man auch bei einer Reform nicht grundlegend abgehen können. Im erstinstanzlichen Verfahren gibt es in der Praxis – aufgrund seines

Massencharakters – mitunter große Probleme bei der Durchführung des Ermittlungsverfahrens. Auch die Qualität der rechtlichen Beurteilung ist schwankend. Häufig wird das eigentliche Ermittlungsverfahren erst in der zweiten Instanz durchgeführt. Würde man diese Möglichkeit streichen, hätte dies gerade auf dem Gebiet des Abgabenrechts negative Auswirkungen. Der Rechtsschutz würde erheblich beeinträchtigt, da dann überhaupt keine Instanz existieren würde, von der eine ordnungsgemäße Sachverhaltsermittlung erwartet werden kann. Geht man davon aus, dass viele der bisherigen Senatsvorsitzenden und einige der bisher monokratisch tätigen Bearbeiter von Rechtsmitteln sich für die Planstellen der unabhängigen Einzelorgane bewerben würden, könnten andere bisher in den Finanzlandesdirektionen tätige Mitarbeiter diesen Einzelorganen zugeordnet werden, sodass entsprechende personelle Ressourcen bestehen würden, damit in zweiter Instanz tatsächlich auch diese Aufgaben übernommen und Sachentscheidungen getroffen werden können.

Einzuräumen ist, dass das bisherige System den Vorzug hat, dass ein Senatsvorsitzender durch Erteilung einer Weisung an das Finanzamt auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen das Verfahren erheblich abkürzen kann, noch bevor das Verfahren vor den Berufungssenaten durchgeführt wird.⁵⁴ Diese Verquickung zwischen weisungsgebundener und weisungsfreier Tätigkeit ist zwar problematisch, führt aber zu einer Verfahrensbeschleunigung. Ein tatsächlich mit richterlicher Unabhängigkeit ausgestattetes Einzelorgan könnte einem Finanzamt wohl keine Weisung erteilen. An die Stelle dieser Möglichkeit könnte aber für bestimmte Fälle – aus verfahrensökonomischen Gründen – die Möglichkeit der kassatorischen Entscheidungsbefugnis treten: Das unabhängige Einzelorgan sollte unter genau festgelegten Voraussetzungen auch die Möglichkeit haben, den Bescheid des Finanzamts bloß aufzuheben und sich in seiner Begründung auf seine dem Finanzamt gegenüber abweichende rechtliche Beurteilung zu beschränken, ohne aber selbst das Ermittlungsverfahren durchführen zu müssen. Der dafür erforderliche Begründungsaufwand wäre dem bei der Erlassung einer Weisung erforderlichen Begründungsaufwand vergleichbar.

7. Ersatz der Präsidentenbeschwerde

Die derzeit geltende Rechtslage sieht die Möglichkeit vor, dass Entscheidungen von Berufungssenaten auch durch eine Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden können. In der Praxis wird dadurch die bestehende Schiefelage verstärkt: Die Präsidentenbe-

⁵⁴ Lenneis, JRP 1998, 2.

schwerden sind zwar nach § 292 Satz 2 BAO sowohl zugunsten als auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu erheben, werden aber in der Praxis ausschließlich zu seinem Nachteil erhoben.⁵⁵ Von vielen Steuerpflichtigen wird die Präsidentenbeschwerde als zusätzliche Möglichkeit der Finanzverwaltung gesehen, in den seltenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige die drei Laienmitglieder überzeugen kann, die beiden beamteten Senatsmitglieder zu überstimmen, diese zum Vorteil des Steuerpflichtigen ergangene Entscheidung nochmals zu korrigieren.⁵⁶ In einem System der Entscheidung durch ein Kollegialorgan, das faktisch ohnehin von Finanzbeamten dominiert wird, ist der Sinn einer Präsidentenbeschwerde wenig einsichtig.

Wenn aber ein tatsächlich unabhängiges Organ zur Entscheidung berufen werden soll, ist die Möglichkeit der Erhebung einer Amtsbeschwerde unverzichtbar.⁵⁷ Schon alleine um eine höchstgerichtliche Kontrolle auch dann zu ermöglichen, wenn der Steuerpflichtige durch die Entscheidung des unabhängigen Organs nicht beschwert ist, muss die Entscheidung dieses unabhängigen Organs von der Abgabenbehörde bekämpft werden können. Der Ausbau der Unabhängigkeit des Organs würde ohnehin gleichzeitig den kontradiktorischen Charakter des Verfahrens verstärken: Das unabhängige Organ würde eben einen Streit zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt entscheiden. Dies spricht dafür, dass das Finanzamt unter denselben Voraussetzungen wie der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben soll, Entscheidungen des unabhängigen Organs vor dem Verwaltungsgerichtshof zu bekämpfen.

Andererseits ist auch zu bedenken, dass die derzeit vorgesehene Präsidentenbeschwerde der strafprozessualen Nichtigkeitsbeschwerde zur Wahrung des Gesetzes nachgebildet ist.⁵⁸ Die Finanzverwaltung soll auf diese Weise die einheitliche Auslegung von Steuergesetzen durchsetzen können. Angesichts dieser Zielsetzung erschiene es sinnvoll, eine derartige Amtsbeschwerde zusätzlich auch bei einer dem Finanzamt übergeordneten Behörde anzusiedeln. Der Bundesminister für Finanzen wäre dazu wohl besser als der Präsident der Finanzlandesdirektion geeignet, da die bundesweit einheitliche Auslegungspraxis am besten vom Bundesministerium für Finanzen selbst überblickt werden kann.

⁵⁵ Achatz/Kamper/Ruppe, Rechtsprechung des VwGH, 113 f; Fellner, Die Präsidentenbeschwerde, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 116.

⁵⁶ So zB Kohler, SWK 1997 T 104.

⁵⁷ Instrukтив zum Wesen der Amtsbeschwerde Fellner, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 114 f.

⁵⁸ So Fellner, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 114.

Unbedingt notwendig erscheint die Möglichkeit der Erhebung einer Amtsbeschwerde durch den Bundesminister für Finanzen allerdings nicht, wenn ohnehin das Finanzamt eine Amtsbeschwerde erheben kann: Das Finanzministerium hat es nämlich in der Hand, im Wege einer Weisung die Erhebung einer derartigen Beschwerde zu erzwingen und auch auf ihren Inhalt Einfluss zu nehmen. Auf diese Weise hätte im Übrigen auch der Präsident der Finanzlandesdirektion die Möglichkeit, die Erhebung einer Amtsbeschwerde anzuordnen, um eine in seinem Wirkungsbereich einheitliche Gesetzesauslegung durchzusetzen.

8. Umsetzung der Reform

Reformdiskussionen auf dem Gebiet des Rechtsmittelverfahrens im Abgabenrecht und im sonstigen Verwaltungsrecht sind bisher meist voneinander isoliert geführt worden: Die Reformvorschläge zur Einführung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit nahmen – meist aus pragmatischen oder taktischen Gründen – das Abgabenrecht ausdrücklich aus.⁵⁹ Umgekehrt wurde die Reformdiskussion auf dem Gebiet des Abgabenrechts oft auch ohne Berücksichtigung von Überlegungen außerhalb des Abgabenrechts geführt. An sich ist nicht einzusehen, warum auf dem Gebiet des Abgabenrechts ein Sonderweg gegangen werden sollte. Wenn es daher zur Schaffung von Verwaltungsgerichten erster Instanz kommt, sollten diese Gerichte dann auch für das Abgabenrecht zuständig sein. Die hier angestellten Überlegungen, die auch auf die Besonderheiten des Abgabenrechts Bedacht nehmen, können dabei ohne weiteres berücksichtigt werden.

Ob es allerdings zur Schaffung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit kommt, ist derzeit nicht abzusehen. Klar ist, dass es dazu einer Verfassungsänderung bedarf. Wenn man daher Reformen des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens ausschließlich im Zusammenhang mit der geplanten Einführung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit diskutiert, könnte dies einen völligen Reformstau bewirken: Scheitert die Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit, kommt es auch zu keiner – noch so kleinen – Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens.

⁵⁹ Vgl dazu die offenen Worte von Jabloner, in Holoubek/Lang (Hrsg) Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 384: "Wenn dieses Thema von der Seite der Verwaltungsgerichtsbarkeit bisher nicht so intensiv betrieben wurde, so hängt dies mit einer einfachen Überlegung zusammen. Es ist nämlich der Kampf um die Einführung der Landesverwaltungsgerichtsbarkeit bereits so schwierig, dass darüber nicht noch ein zweiter 'Kriegsschauplatz' mit dem Finanzministerium, von dessen Wohlwollen man ja weitgehend abhängig ist, eröffnet werden sollte. Mittelfristig führt an Finanzgerichten erster Instanz kein Weg vorbei."

Eine Reform des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens in dem hier vorgeschlagenen Sinne wäre nicht im Gegensatz zu einer Einführung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit zu sehen, sondern würde diesen späteren Reformschritt auf dem Gebiet des Abgabenrechts vorbereiten. Werden auf dem Gebiet des Abgabenrechts unabhängige Organe geschaffen, können diese Organe zu einem späteren Zeitpunkt ohne großen Aufwand in Verwaltungsgerichte erster Instanz eingegliedert werden.

Während die Einführung einer zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit von einer Verfassungsänderung abhängig ist, können weitgehende Reformschritte auf dem Gebiet des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens auch durch den einfachen Bundesgesetzgeber durchgeführt werden. Die Verfassungsvorschrift des § 271 Abs 1 BAO gewährleistet schon jetzt die erforderliche Ausnahme von dem sonst vorgesehenen Weisungszusammenhang des Art 20 B-VG. An anderer Stelle habe ich schon versucht zu begründen, dass es aus verfassungsrechtlichem Blickwinkel unproblematisch ist, die Zuständigkeit dieser Berufungssenate zu erweitern, ihre Zusammensetzung zu ändern, ihre Unabhängigkeit auszubauen und darüber hinaus auch vorzusehen, dass sie viel häufiger als bisher nicht in kollegialer Zusammensetzung, sondern durch eines ihrer Mitglieder entscheiden.⁶⁰ Die hier vorgeschlagenen Reformmaßnahmen können somit vom einfachen Bundesgesetzgeber im Rahmen der bestehenden verfassungsrechtlichen Vorschriften umgesetzt werden. Daher besteht kein Grund, nicht sofort damit zu beginnen!

⁶⁰ Ausführlich Lang, ÖStZ 2000, 80 ff.

Berufungssenate in der Finanzverwaltung -

Notwendigkeit des Ausbaus der Rechtsschutzrichtungen?

Christian Lenneis^{*)}

Bereits seit Jahren ist das Verfahren vor den Berufungssenaten teils sachlicher, teils polemischer Kritik ausgesetzt gewesen. Es sollen zunächst die einzelnen ständig wiederkehrenden Kritikpunkte auf ihre Stichhaltigkeit untersucht und in einem zweiten Teil Reformvorschläge zur Diskussion gestellt werden.

1. Die wesentlichen Kritikpunkte

1.1 Der Berichterstatter ist Staatsanwalt (Ankläger) und Richter in einem:

Im Gegensatz zu den aus amerikanischen Filmen gewonnenen Eindrücken ist zwar ein österreichischer Staatsanwalt keineswegs ein erbarmungsloser Verfolger des Angeklagten, sondern ist genauso wie der Richter der Objektivität verpflichtet.¹ Ich glaube jedoch, dass von einigen Kritikern der Berichterstatter als Staatsanwalt im amerikanischen Sinn gesehen wird.

Dies entspricht allerdings mE in keiner Weise dem Selbstverständnis der Senatsmitglieder: Auch ohne formeller Parteistellung des Finanzamtes² sind Berufungssenate faktisch dazu da, einen Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt und dem Berufungswerber zu schlichten. Wenn überhaupt von Staatsanwalt gesprochen werden kann, dann kommt diese Rolle dem Finanzamt und nicht dem Berichterstatter zu. Dass der Sachverhalt von ihm vorgetragen werden muss, ist keine Besonderheit, sondern ist bei den allermeisten Kollegialorganen, auch bei den Höchstgerichten, üblich und notwendig.

^{*)} HR Dr. Christian Lenneis ist Vorsitzender eines Berufungssenates und Leiter der GA 16 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland. Der Aufsatz ist die erweiterte Fassung eines Vortrags am 10. 10. 2000 im Rahmen einer gemeinsamen Veranstaltung des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuern und des Forums Finanz im Blauen Salon des Bundesministeriums für Finanzen.

¹ In diesem Sinn Beiser, Mit Steuern steuern?, ÖStZ 2000, 358, der aber dennoch ein sehr negatives und tendenziöses Bild der Berufungssenate zeichnet.

² In der Praxis ist es manchmal wesentlich schwerer, das Finanzamt von der Richtigkeit einer Rechtsansicht zu überzeugen als den Berufungswerber.

1.2 Vorgefasste Meinung der beamteten Senatsmitglieder:

Wenn der Berufungsbearbeiter bzw. der Senatsvorsitzende vor Anberaumung einer Senatsverhandlung erkennt, dass der Berufung stattzugeben ist, wird wohl in aller Regel eine Weisung an das Finanzamt auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ergehen³. Es ist also zutreffend, dass der Umstand, dass es überhaupt zu einer Berufungsverhandlung kommt, eher dafür spricht, dass eine Abweisung der Berufung beabsichtigt ist.

Ich kann nicht erkennen, wieso sich hierdurch eine berechtigte Kritik am Senatsverfahren als solchem ergeben soll. Es kann doch kein Nachteil sein, wenn sich der Berichterstatter und der Vorsitzende bereits vor der Verhandlung einen genügend hohen Informationsstand verschaffen, die Möglichkeit der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ins Auge fassen und demzufolge auch mit einer eigenen Meinung in die Verhandlung gehen.⁴

Viel schlimmer ist es mE, wenn dies nicht der Fall ist. Endlose Sitzungen, die eventuell vertagt werden müssten, wären das Ergebnis. Dass dadurch auch die Kosten für den Staat und für den Berufungswerber zunehmen würden, ist evident.

Gerade die oft als Vorbild dargestellten Gerichtsverhandlungen zeigen in vielen (gar nicht so seltenen) Fällen, wie es nicht sein sollte: Unzureichendes Aktenstudium gepaart mit mangelnder Informiertheit der Parteienvertreter führt zur Notwendigkeit, mehrere Verhandlungstage anzuberaumen und damit zu einer unzumutbaren Prozesslänge.

1.3 Abgrenzung Senatszuständigkeit – monokratische Entscheidungen:

Ich gebe Lang⁵ durchaus Recht, dass die Abgrenzung Senatsverfahren – monokratisches Verfahren Ungereimtheiten aufweist. So bedingt das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung die Erlassung eines Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheides, wobei die Berufung gegen den KÖSt-Bescheid im Senatsverfahren, die Berufung gegen den KESt-Bescheid hingegen im monokratischen Verfahren zu erledigen ist. Eine diesbezügliche Anpassung des § 260 BAO wäre sicherlich wünschenswert.⁶

³ Lenneis, Die Erfahrungen mit dem Verfahren vor den Berufungssenaten in der Praxis, JRP 1998, 2; siehe auch Pichler, Brauchen wir Finanzgerichte?, ÖJZ 1998, 721

⁴ Mit gleichem Recht könnte man auch vom Verwaltungsgerichtshof fordern, der Berichterstatter möge ohne jede Vorbereitung in die Senatsverhandlung gehen.

⁵ Lang, Die Überbesetzung der abgabenrechtlichen Berufungssenate, SWK 1999, S 593

⁶ Vgl. ausführlich Lenneis, Allgemeine Veranlagung und Senatsverfahren, FJ 1994, 227ff; Fellner, Verwaltungsgerichte erster Rechtsstufe in Abgabensachen und Finanzstrafsachen?, ÖJZ, 364; Baldauf, Zuständigkeit des Berufungssenates?, SWK 1998, S 356

1.4 Mischverwendung:

Es ist richtig, dass viele im Senatsverfahren tätige Bedienstete auch mit Agenden betraut sind, die im weisungsgebundenen Bereich angesiedelt sind; hierunter fällt insbesondere die Erledigung von Berufungen aus dem lohnsteuerlichen Bereich und gelegentlich aus anderen Rechtsgebieten, wie etwa Normverbrauchsabgabe, Vorauszahlungsbescheide, Bescheide betreffend Verspätungszuschläge und Zwangsstrafen. Hierzu kommt die Tätigkeit im Fachbereich, hier wären beispielsweise die Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, die Erledigung von Devolutionsanträgen, die Einbringung von Präsidentenbeschwerden, Delegierungsbescheide und die Dienstaufsicht zu nennen.

Dennoch ist die Aussage "vormittags weisungsfreies Senatsmitglied, nachmittags weisungsgebundener Beamter" viel zu überspitzt: Im Durchschnitt werden nur rund 20% der Agenden im weisungsgebundenen Bereich ausgeübt. Viele Bedienstete sind überdies ausschließlich mit der Erledigung von Berufungen betraut, weshalb in diesen Fällen der Anteil der weisungsgebundenen Tätigkeiten vernachlässigbar klein ist.⁷

Zumindest in der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wird auch durch innerorganisatorische Maßnahmen danach getrachtet, die beiden Bereiche sauber zu trennen; so soll etwa die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO nicht von demjenigen Bearbeiter erfolgen, der bei einer nachfolgenden Berufung gegen den Sachbescheid als Berichterstatter im Senat tätig werden wird. Dass dabei gewisse Synergieeffekte verloren gehen, ist zwar bedauerlich, wird aber im Interesse einer möglichst objektiven Rechtsfindung in Kauf genommen.

1.5 Mangelnde Unabhängigkeit der Berufungssenate:

Dass Senate durchaus eine eigene, auch von der Rechtsansicht des BMF abweichende Meinung haben, wurde in der Vergangenheit immer wieder bewiesen; Erlässe werden keinesfalls immer beachtet, und dies sicher nicht nur zu Ungunsten, sondern wohl sogar in den meisten Fällen zu Gunsten der Abgabepflichtigen. Dass auch die innerstaatliche Gesetzgebung kritisch hinterfragt wird, hat ein Vorabentscheidungsersuchen eines Berufungssenates an den EuGH bewiesen. Von mangelnder Unabhängigkeit oder sogar Willfährigkeit kann somit beim besten Willen nicht gesprochen werden.

⁷ Vgl. Doktor, Anmerkung zur Kritik an den weisungsfreien Berufungssenaten, SWK 1999, S 539

1.6 Laienmitwirkung, mangelnde Fach- und Aktenkenntnis:

Ob Laien in steuerrechtlichen Berufungsverfahren mitwirken sollen, ist eher eine politische Frage. Der Gesetzgeber sieht jedenfalls in vielen Rechtsbereichen die Laienmitwirkung vor, wobei auch dort in gleicher Weise deren Sinnhaftigkeit hinterfragt werden könnte (und auch wird). Ich kann mich allerdings über mangelnde Fachkenntnis der Laienbeisitzer in aller Regel nicht beklagen; zur Verbesserung der Qualität der Entscheidungsfindung ziehen wir auch häufig Wirtschaftstreuhänder oder Rechtsanwälte zum Senatsverfahren heran. Die Laienbeisitzer bringen aufgrund ihrer Kenntnis der Praxis in vielen Fällen neue Aspekte in die Senatsverhandlung ein.

Es ist sicher zutreffend, dass der Berichterstatter über die beste Aktenkenntnis verfügt; dass die übrigen Senatsmitglieder nicht über den selben Informationsstand verfügen, ist sogar bei Höchstgerichten in unterschiedlicher Ausprägung der Fall. Wenn aber der Sachverhalt in allen nötigen Aspekten unter Angabe der Pro- und Kontraargumente vorgebracht wird, sehe ich darin keine wirkliche Schwierigkeit.

1.7 Auswahl der Laienbeisitzer:

Kritisiert wird weiters, dass der Senatsvorsitzende die Möglichkeit hat, die Laienbeisitzer aus einem größeren Pool auszuwählen.⁸ Beanstandet wird insbesondere, dass dadurch die Möglichkeit bestünde, Willkür zu üben, indem diejenigen Beisitzer, die eine eigene Meinung vertreten, einfach nicht einberufen werden.

In der Praxis geht es aber nur darum, welcher Beisitzer zu einem bestimmten Termin gerade Zeit hat.⁹ Da die Laienbeisitzer aus den verschiedensten Gründen verhindert sein können, würde eine übermäßige Beschränkung deren Anzahl die Durchführung von Senatsverhandlungen geradezu unmöglich machen.

1.8 Feste Geschäftsverteilung:

Eine feste Geschäftsverteilung auf Bearbeiterebene führt zu einer Erstarrung des Systems und ermöglicht oft keine rechtzeitige Reaktion auf eine überraschende, nicht mehr zu bewältigende Zunahme von Klagen (Berufungen) bei einzelnen Bearbeitern.

Im Senatsverfahren haben wir - zumindest in der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland - de facto zwar eine feste Geschäftsverteilung, allerdings auf Senatsebene, womit die gleichmäßige Auslastung der Bearbeiter

⁸ Lang, Berufungssenate gesetzwidrig zusammengesetzt?, SWK 1998, S 47

⁹ Vgl. ausführlich Lenneis/Neuber/Wanke, Verletzt die mögliche Laienauswahl des Senatsvorsitzenden das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter?, SWK 1998, S 260

sicher gestellt werden kann und eine viel flexiblere Reaktion auf Änderungen der Rahmenbedingungen möglich ist.

Wir fühlen uns damit in bester Gesellschaft mit den Höchstgerichten, wo ähnliche, zT aber auch noch weniger determinierte Systeme vorliegen.

2. Reformvorschläge

Ich bin der Ansicht, dass der Rechtsschutzstandard der Berufungssenate auch in der derzeitigen Ausgestaltung sehr hoch ist und die geübte Kritik in keiner Weise verdient.

Ich gebe aber gerne zu, dass der mehrfach zitierte Satz "Justice must not only be done, but must also be seen as done" zutreffend ist. Die Frage ist also: Wie kann dem einzelnen Rechtsunterworfenen - noch besser als bisher - das Gefühl vermittelt werden, dass seine Steuerangelegenheiten in einem fairen, den rechtsstaatlichen Vorgaben voll entsprechendem Verfahren abgehandelt werden?

2.1 Entscheidendes Organ

Sollen Laien tatsächlich auch in Hinkunft am Entscheidungsprozess mitwirken? Ich glaube, ein Mischsystem könnte auch die Kritiker der Laienbeteiligung zufrieden stellen. Primär sollte über Berufungen jeder Art im Abgabenrecht – dies würde auch die Probleme der Abgrenzung Senatsverfahren – monokratisches Verfahren beseitigen - ein weisungsfreies Einzelorgan entscheiden. Ist aber der Berufungswerber der Ansicht, die Akzeptanz oder die rechtliche Qualität von Entscheidungen durch mehrere Personen sei höher, sollte ihm auf Antrag möglich sein, die Entscheidung durch einen Berufungssenat zu erreichen. In gleicher Weise könnte auch dem Einzelorgan und/oder dem Senatsvorsitzenden diese Möglichkeit eingeräumt werden, etwa bei Rechtssachen von grundsätzlicher Bedeutung.

Verbunden damit wäre die rechtlich abgesicherte Parteistellung des Finanzamtes sowie der Ersatz der Präsidentenbeschwerde durch eine Amtsbeschwerde des Finanzamtes.

2.2 Art der Einberufung der Laienbeisitzer

Die nicht ganz verständliche Stellvertreterregelung ist aufzugeben. Stattdessen sind nur mehr Mitglieder erfasst, die in einer nachvollziehbaren und dokumentierten Reihenfolge je Senatsverhandlung einberufen werden.

2.3 Rechtlich abgesicherte, dem äußeren Eindruck nach glaubhafte Unabhängigkeit:

Nebst der bereits angesprochenen Weisungsfreiheit bedingt dies, dass Mischverwendungen, also ein Tätigwerden auch im weisungsfreien Bereich ausgeschlossen werden müssten.

Dies bedingt zwar leider eine Verkomplizierung der Verfahren, da zur Erfüllung der Fachbereichsagenden neue Organisationsstrukturen aufgebaut werden müssen, ist aber wohl für eine glaubwürdige Neuordnung unumgänglich.

Weiters ist es erforderlich, die beamteten Senatsmitglieder auf unbestimmte Zeit zu bestellen.¹⁰

2.4 Keine Aufhebung von Berufungsentscheidungen durch das Bundesministerium für Finanzen

Anstelle dessen könnte nach dem Vorbild des § 300 BAO die Berufungsbehörde selbst zwecks Klaglosstellung ihre eigenen Entscheidungen aufheben.

2.5 Feste Geschäftsverteilung

Wie bereits oben erläutert, ist eine allzu starre Geschäftsverteilung für eine rasche und unkomplizierte Berufungserledigung kontraproduktiv.

Es ist daher der bereits bisher praktizierten festen Geschäftsverteilung auf Senats-ebene der Vorzug zu geben.

2.6 Grundsätzlich weiterhin meritorische Entscheidung

Allerdings könnte in Ausnahmefällen (wenn umfangreiche Ermittlungen erforderlich wären) eine kassatorische Entscheidung möglich sein.

Das bisher sehr effektive Rechtsinstrument der Anweisung zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung sollte nicht völlig aufgegeben werden; denkbar wäre als Ersatz ein Erledigungsvorschlag an das Finanzamt, dem allerdings ein "Widerspruchsrecht" eingeräumt werden müsste.

¹⁰ Lang, Die Überbesetzung der abgabenrechtlichen Berufungssenate, SWK 1999, S 593

3. Abschließende Bemerkungen

Das Senatsverfahren in der Form, wie es tatsächlich praktiziert wird, hat die teilweise herbe Kritik sicher nicht verdient. Allerdings ist klar, dass auch jeder äußere Anschein der Beeinflussung einer Entscheidung durch unsachliche Motive vermieden werden muss.

Ich glaube, dass obige Reformvorschläge dazu beitragen könnten. Diese Vorschläge sind in den wesentlichen Grundzügen auch in einem gemeinsam mit maßgeblichen und kompetenten Personen des Bundesministeriums für Finanzen erarbeiteten Papier enthalten, das aber noch auf seine Realisierung wartet.

Für jede Reform muss jedoch generell gelten:

- Wir brauchen keine Gutachter und keine Rechner, da wir als geschultes Finanzpersonal die Bescheide selbst abändern können;
- Wir machen jetzt und auch in Zukunft richterliche Arbeit, jedoch effektiver und kostengünstiger. Daher:
- Gerichtsähnlicher werden ja. Richterliche Zustände und (teure) Finanzgerichte nein.

PUBLIKATIONEN DES BMF

Stand: Oktober 2000

BILANZEN UND BERICHTE

- ⇒ **Bundesministerium für Finanzen 1997/1998.**
Leistungsbilanz der österreichischen Finanzverwaltung.
Wien, April 1998. (d/e)
- ⇒ **Österreichische Wirtschafts- und Budgetzahlen 1998/1999.**
Wien, August 1998. (d/e/f)
- ⇒ **Versicherungsaufsicht.**
Jahresbericht 1999. (d/e)
- ⇒ **Bundesvoranschlag 2000.**
Budgetrede des Bundesministers für Finanzen vor dem Nationalrat.
Wien, 18. Oktober 2000.
- ⇒ **Forum Finanz.**
Jahresbericht 1999.
Wien, April 2000.

DIVERSE PUBLIKATIONEN

- ⇒ **Steuerlicher Wegweiser für neugegründete Unternehmen.**
(Beiblatt mit Änderungen) Wien 1997.
- ⇒ **Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.**
Anwendung und Wirkung.
(Beiblatt mit Änderungen für 1999)
Wien, Oktober 1997.
- ⇒ **Mehr Geld für die Familien.**
Was die Neuerungen bei der Familienbesteuerung und Familienbeihilfe für Sie bringen ...
Wien 1998.
- ⇒ **Die Steuerreform 2000.**
Wien 1999.
- ⇒ **Das Steuerbuch 2000.**
Tipps für Lohnsteuerzahlerinnen und Lohnsteuerzahler. Wien, Februar 2000.
(d/e/serb./slow./türk./kroat.)
- ⇒ **Zoll-Info 2000.**
Zoll-Tipps für die Einreise nach Österreich.
Wien, Februar 2000. (d/e)

Kostenlose Bestellungen der Publikationen:

Bundesministerium für Finanzen
Öffentlichkeitsarbeit
Himmelpfortgasse 8
1015 Wien

Tel.: +43-1-514 33/1346 (Mo bis Fr von 08.00 Uhr bis 15.30 Uhr)

Internet: www.bmf.gv.at (Rubrik Publikationen)