

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

## Tagesfragen

- Der Pendlerrechner 2.0 aus Arbeitnehmersicht
- Besteuerung von Sexdienstleistungen

## Ertragsteuern

- Zuschreibungen von Beteiligungen nach Umgründungen
- KEST-Bescheinigung – der steinige Weg zur Veranlagung

## Umsatzsteuer

- Beurteilung von Reihengeschäften

## Verkehr-/Verbrauchssteuern

- Großmutterzuschüsse und Umgründungen
- Gasöl als Betriebsstoff für historischen Dampfer?
- Der Raddampfer und die Kraft-Wärme-Kopplung

## Neue Denkanstöße

- Governance im Steuerrecht
- Spenden statt Steuern?

## Wirtschaft

- VfGH besiegelt Aus für Vorratsdatenspeicherung



Linde

## Governance im Steuerrecht

### Zusammenarbeit zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen vor der Bescheiderlassung als Ansatzpunkt

VON DR. TINA EHRKE-RABEL UND DR. BARBARA GUNACKER-SLAWITSCH\*)

Staaten finanzieren sich zum größten Teil aus Beiträgen ihrer Bürger, die in Form von Steuern geleistet werden. Steuerschuldauslösend sind dabei Sachverhalte aus der Sphäre der Bürger, in die der Staat nicht automatisch Einblick hat. In einem demokratischen Rechtsstaat, der den Gleichheitssatz hochhält, müssen Steuern möglichst alle Bürger erfassen. Die Besteuerung hat somit gleichmäßig zu erfolgen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann nur durch ein effektives Vollzugsinstrumentarium gewährleistet werden, in dem das Nichtzahlen von Steuern auch sanktioniert wird. Die Effizienz des Vollzugs ist angesichts knapper Ressourcen zur Bewältigung eines Massenphänomens nur sichergestellt, wenn ein Großteil der Steuerpflichtigen seine Verpflichtung akzeptiert. Eine flächendeckende, gleichmäßige Überprüfung des steuerlichen Verhaltens ist nämlich nicht möglich. Nun haben die Psychologie und die Verhaltensökonomie nachgewiesen, dass die Akzeptanz der Steuerzahlungspflicht ganz maßgeblich auch davon abhängt, wie der Staat mit dem Bürger umgeht.<sup>1)</sup> Dieses Bewusstsein hat sich in den letzten Jahren verstärkt. Die Abgabenrechtsordnung hat darauf nur sehr eingeschränkt reagiert: Das klassische Abgabenverfahren legt nach wie vor Rechte und Pflichten fest, deren Befolgung durch die Ausübung von Befehl und Zwang sicherzustellen ist. Die Ausübung von Befehl und Zwang setzt natürlich die Kenntnis regelwidrigen Verhaltens voraus. Und genau das ist bei knappen staatlichen Ressourcen im Abgabenrecht, das an so vielfältige Lebenssachverhalte bei so vielen Menschen anknüpft, ohne die Mitwirkung des betroffenen Steuerpflichtigen schwer und – wenn überhaupt – nur mit zeitlichen Verzögerungen möglich. Governance-Ideen könnten zu einer Verbesserung der Situation beitragen.

#### 1. Was ist Governance?

Im vorliegenden Zusammenhang soll unter „Governance“ ein Abbild der Erkenntnis verstanden werden, dass Regieren und Verwalten – zumindest auch – in netzwerkartigen Beziehungen zwischen den privaten und den öffentlichen Akteuren geschieht.<sup>2)</sup> Governance bezeichnet eine neue Form des Politikmachens und rückt neue Formen der Kooperation zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Akteuren, Formen der horizontalen Koordination und neue Formen von Vertrauen und Legitimität in das Blickfeld.<sup>3)</sup> Governance versteht sich als Alternative zu hierarchischer Verhaltenssteuerung, lässt sie aber, wie Benz es formuliert, „im Schatten der Hierarchie des Staates“ stehen. Befasst sich Governance mit den horizontalen Strukturen zwischen Regierenden und Regierten, so wird diese Befassung durch die Verhaltensökonomie und die Wirtschaftspsychologie beeinflusst.

\*) Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel leitet das Institut für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch ist Assistenzprofessorin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz. – Der Beitrag beruht auf einem gemeinsamen Vortrag, der anlässlich der am 28. 4. 2014 an der Universität Graz veranstalteten interdisziplinären Tagung „Recht, Governance und Verhaltensökonomik“ gehalten wurde. Eine ausführliche Fassung des Vortrags wird im Austrian Law Journal erscheinen.

1) Vgl. dazu bereits Müller, Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Steuermoral, SWK-Heft 34/35/2011, S 244.

2) Vgl. Jann/Wegrich, Governance und Verwaltungspolitik: Leitbilder und Reformkonzepte, in Benz/Dose (Hrsg.), Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen<sup>2</sup> (2010) 187 f. Zu den vielfältigen Bedeutungsebenen von Governance vgl. Benz/Dose, Governance – Modebegriff oder nützliches sozialwissenschaftliches Konzept in Benz/Dose, Governance<sup>2</sup>, 20 ff.

3) Jann/Wegrich, Verwaltungspolitik, in Benz/Dose, Governance<sup>2</sup>, 194.

Governance hat auch vor dem Steuerrecht nicht Halt gemacht. Auf Ebene der OECD werden Governance-Aspekte als Instrumente zur Förderung steuerehrlichen Verhaltens untersucht, deren Einführung wird den Staaten empfohlen<sup>4)</sup> und wurde von einigen Staaten bereits, zumindest in Teilbereichen, umgesetzt. Auch die Europäische Kommission empfiehlt den Einsatz von Governance-Instrumenten im Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung.<sup>5)</sup> Ein Aspekt von Governance im österreichischen Steuerrecht ist in dem Umstand zu sehen, dass der Steuerpflichtige in der Interaktion mit dem Finanzamt nicht mehr als „Pflichtiger“, sondern als „Kunde“ gilt. Governance geht aber weit über den einfachen kommunikativen Umgang zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der bestehenden hierarchischen Regelungsstrukturen hinaus. Governance kann der Finanzverwaltung vor allem dort einen Aktionsrahmen bieten, wo das zwangsbewehrte Recht mangels geeigneter Instrumente nicht einzugreifen vermag.

## 2. Governance als Handlungsmodus vor der Bescheiderlassung

### 2.1. Mitwirkungspflicht und amtswegige Erforschung der materiellen Wahrheit

Das österreichische Abgabeverfahren ist ganz maßgeblich von der amtswegigen Untersuchungspflicht auf Seiten der Abgabenbehörde und der umfassenden Mitwirkungs- bzw. Offenlegungspflicht auf Seiten des Steuerpflichtigen geprägt. Im Zeitraum zwischen der Verwirklichung des steuerrechtserheblichen Sachverhalts und der Erlassung des Bescheids, also vor der Bescheiderlassung, ist die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besonders hoch. Er hat sein Verhalten zunächst auf dessen rechtliche Bedeutsamkeit hin zu überprüfen und schließlich in einer Art rechtlichen Vorabwürdigung offenzulegen: Die Offenlegungspflicht ist nämlich durch die Verwendung der amtlichen Formulare zu erfüllen (§ 133 Abs. 2 BAO). Die Konzeption der Erklärungsformulare zwingt den Abgabepflichtigen, seine steuererheblichen Lebenssachverhalte unter rechtliche Tatbestände zu subsumieren. Die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber der Abgabenbehörde erfolgt daher in auf wenige „Kennzahlen“ komprimierter Form, die sich als Ergebnis einer Subsumtion des offenbarten Sachverhalts unter die nach Auffassung des Abgabenschuldners einschlägigen Abgabenrechtsnormen darstellt.<sup>6)</sup> Sehr oft erfolgt die Veranlagung durch die Abgabenbehörde zunächst auch erklärungskonform. Eine Überprüfung findet regelmäßig erst nachträglich statt.<sup>7)</sup> Diese Prüfung kann ob der Massenhaftigkeit des Abgabeverfahrens und der begrenzten staatlichen Ressourcen nie umfassend alle Steuerpflichtigen gleich betreffen. In der derzeitigen Vollzugspraxis setzen die Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen und damit die Erforschung der materiellen Wahrheit durch die Abgabenbehörde i. d. R. erst nach Bescheiderlassung ein.

Zur Abgabe der Steuererklärung ist der Abgabepflichtige im Normalfall selbständig und unaufgefordert verpflichtet. Nach deren Abgabe und nach (erklärungskonformer) Veranlagung durch Erlassung eines Bescheids besteht die Mitwirkungspflicht selbstverständlich weiterhin. Allerdings werden in diesem Verfahrensstadium im Verhältnis zum Verfahrensstadium vor Einreichung der Steuererklärung die Möglichkeiten der Abga-

<sup>4)</sup> Vgl. OECD, Co-Operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance (Preliminary Version 2013); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

<sup>5)</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament betreffend den Aktionsplan zur Stärkung des Kampfes gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung, COM (2012) 722 final.

<sup>6)</sup> Vgl. dazu ausführlich Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegungspflicht im Abgabeverfahren, in Leitner/Zitta (Hrsg.), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 21 (38 ff.).

<sup>7)</sup> Vgl. Rombold, § 299 BAO als kleine Schwester der „Abgabefestsatzung unter Vorbehalt der Nachprüfung“, SWK-Heft 32/2005, S 910; zu Verfahrensrechtsverletzungen durch sog. „Soforteingabefälle“ vgl. z. B. VwGH 17. 9. 1997, 93/13/0059.

benbehörde zur Ermittlung der materiellen Wahrheit aufgrund der faktischen Umstände wesentlich erleichtert: Die Abgabenbehörde hat aufgrund der eingereichten Steuererklärung eine Idee vom verwirklichten Sachverhalt und kann gezielte Ermittlungsmaßnahmen setzen. Dementsprechend verändert sich auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Mitwirkungspflicht vor der Bescheiderlassung: Sie wird in erster Linie<sup>8)</sup> reaktiv. Der Abgabepflichtige hat „nur mehr“ auf ein konkretes Ersuchen der Abgabenbehörde hin mitzuwirken (§§ 138 ff., § 161 Abs. 1 und Abs. 2 BAO) oder dann, wenn das Gesetz zur „Duldung“ bestimmter Amtshandlungen verpflichtet (vgl. z. B. §§ 141, 144 BAO). Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist erzwingbar (§ 111 BAO), deren Verletzung kann sich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken<sup>9)</sup> und die Behörde sogar zur Schätzung ermächtigen.<sup>10)</sup>

### 2.2. Governance als Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit

Dass die Behörde bis zum Zeitpunkt des Einlangens der Steuererklärung im Regelfall nicht mit dem Steuerpflichtigen in Kontakt tritt und auch die materielle Wahrheit nicht erforscht, hat ihre Ursache im Faktischen und damit verbunden im Verfahrensrecht.

Im Faktischen ist der fehlende Kontakt insofern begründet, als sich die den Steuern zugrunde liegenden Sachverhalte überwiegend in einer Sphäre der Bürger ereignen, in die der Staat nicht ohne Weiteres Einblick hat. Das Erkennen eines steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts setzt die Kenntnis zumindest einzelner Sachverhaltselemente voraus. Diesbezüglich ist der Staat auf Hinweise des Steuerpflichtigen oder eines Dritten angewiesen. Erst dann kann nach der materiellen Wahrheit geforscht werden. Hinzu kommt, dass Steuern jedermann erfassen und daher ein Massenphänomen sind, das es mit verhältnismäßig geringen Ressourcen zu bewältigen gilt.

Zwischen der Verwirklichung des steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts und dem Einreichen der Steuererklärung kann bekanntlich und verfahrensrechtlich zulässig ein relativ langer Zeitraum liegen. In Zeiten knapper Ressourcen für die Bewältigung eines Massenphänomens kann dann tatsächlich wieder ein relativ langer Zeitraum zwischen dem Einlangen der Steuererklärung und dem Entdecken eines Nachforschungsinteresses auf Seiten des Staates liegen. Bis der Staat aktiv wird und letztendlich auch eine Entscheidung treffen kann, verstreichen in der Regel weitere Jahre. Gerade in den Fällen missbräuchlicher Gestaltungen, in den Fällen von Steuerumgehungen und in Hinterziehungsfällen ist eine im Verhältnis zur Sachverhaltsverwirklichung zeitnahe amtswegige Untersuchung schwer möglich. Das gefährdet die Einbringlichkeit etwaiger Steuernachforderungen massiv und kann für den Staat hohen Ressourceneinsatz ohne erhöhtes Staatseinkommen nach sich ziehen. Dieses Problem ist mit den herkömmlichen Formen des Verwaltungshandelns und der Interaktion zwischen Staat und Bürger nicht befriedigend in den Griff zu bekommen.

Governance-Instrumente könnten sich als ein Lösungsinstrument zumindest in bestimmten Fällen anbieten: Gelingt es, vom Steuerpflichtigen in der Phase zwischen der Planung einer Sachverhaltsverwirklichung, der Verwirklichung dieses Sachverhalts und der Einreichung der Steuererklärung Informationen zu erhalten, kann die Finanzverwaltung zeitnah und gezielt aktiv werden und gleich mit der Erlassung des Erstbescheides ihr Steueraufkommen sichern.

---

<sup>8)</sup> Eine aktive von einer entsprechenden behördlichen Aufforderung unabhängige Mitwirkungspflicht kann sich jedoch vor allem aus § 139 BAO ergeben.

<sup>9)</sup> Vgl. z. B. VwGH 17. 9. 1997, 93/13/0059; 7. 7. 2011, 2011/15/0060.

<sup>10)</sup> Wobei die Schätzung nicht als „Strafe“ für eine Verletzung der Mitwirkungspflicht eingesetzt werden darf, sondern nur bei objektiver Unmöglichkeit, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar<sup>5</sup> (2014) § 184 Tz. 6 und Tz. 3.

Der Steuerpflichtige soll dazu motiviert werden, sich freiwillig absolut regelkonform zu verhalten. Das kann einerseits unterstützt werden, indem ihm – und hier werden verhaltensökonomische und psychologische Erkenntnisse nutzbar gemacht – eine positive Einstellung zum Steuerzahlen vermittelt wird. Andererseits kann durch Möglichkeiten freiwilliger Zusammenarbeit mit dem Staat das regelkonforme Verhalten gerade im Graubereich zwischen absolut legaler Steuerplanung und illegalem Verhalten gefördert werden. Instrumente, die in diesem Bereich eingesetzt werden, können freilich keine Instrumente klassischen eingriffsverwaltungsmäßigen Verhaltens sein: Eine Bescheiderlassung ist grundsätzlich erst nach Einreichung der Abgabenerklärung, d. h. nach formeller Erfüllung der Mitwirkungspflicht, möglich. Der Abgabenbehörde ist es außerdem verwehrt, mittels Befehls und Zwangs die Verwirklichung eines Sachverhalts zu untersagen. Das bestehende Recht schafft also keine Möglichkeit, das Dilemma zu beseitigen. Governance ist von der Idee eines horizontalen Zusammenwirkens, basierend auf wechselseitigem Vertrauen zwischen Staat und Bürger, geprägt.

### 2.3. Ansätze von Governance im österreichischen Abgabenverfahren

Abgesehen davon, dass die Finanzverwaltung seit geraumer Zeit mit dem Bürger einen Umgang auf Augenhöhe zu pflegen versucht, ihn als Kunden und nicht mehr als Pflichtenverstehenden und sich selbst als Serviceeinrichtung wahrzunehmen versucht, sind derzeit zwei konkrete durch „Governance“-Gedanken geprägte Ansätze zu orten:

- Seit dem Jahr 2011 kennt auch die österreichische Abgabenrechtsordnung ein verbindliches Ruling: In Fragen betreffend Verrechnungspreise, Umgründungen und Gruppenbesteuerung können betroffene Personen noch vor Verwirklichung des maßgeblichen Sachverhalts ein verbindliches Ruling beim Finanzamt einholen. Dies soll die Rechtssicherheit und die Vorhersehbarkeit des Rechts noch vor der Realisierung eines bestimmten Sachverhalts erhöhen. Für die Abgabenbehörde besteht der Vorteil dieser Art von Rulings darin, dass sie im Vorfeld auf ein bestimmtes Verhalten eines Steuerpflichtigen aufmerksam gemacht wird und sein Verhalten aufgrund eines konkreten Anhaltspunkts auch zeitnah kontrollieren kann.<sup>11)</sup> Ob das Instrument der verbindlichen Rechtsauskunft, so wie es derzeit ausgestaltet ist, tatsächlich den Governance-Gedanken widerspiegelt, sei hier nur vage angezweifelt: Dagegen könnte die Kostenpflicht sprechen.
- Eine andere Art der Zusammenarbeit zwischen Abgabepflichtigem und Finanzverwaltung befindet sich derzeit in einer Pilotierungsphase: Bestimmte Steuerpflichtige haben – derzeit formlos – einem „Horizontal Monitoring“ durch die Abgabenbehörde zugestimmt. Horizontal Monitoring beruht auf einem regelmäßigen Kontakt zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem, umfasst bestimmte Berichtspflichten auf Seiten des Abgabepflichtigen und soll ihm von Seiten der Finanzverwaltung zumindest einen Vertrauensvorsprung verschaffen.<sup>12)</sup> Auch das Horizontal Monitoring ermöglicht der Finanzverwaltung, Steuerthemen zeitnah zur Sachverhaltsverwirklichung zu identifizieren und zeitnah und damit effizient ihr Vollzugsinstrumentarium einzusetzen. Im Gegensatz zum verbindlichen Ruling ist das Horizontal Monitoring nicht gesondert in der österreichischen Abgabenrechtsordnung vorgesehen. Ob eine eigene gesetzliche Kodifikation notwendig ist, sei hier noch offengelassen. Tatsache ist, dass es eine neue Form der Interaktion zwischen Behörde und Bürger darstellt.

<sup>11)</sup> Vgl. dazu im Detail *Ehrke-Rabel/Ritz*, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010/680, 659.

<sup>12)</sup> Vgl. dazu z. B. *Schrittwieser/Woischitzschlagger*, Horizontal Monitoring in Österreich, Kooperation statt Ex-post-Prüfung, CFO aktuell 2014, 62; *Adam*, Steuerprüfung einmal anders – Horizontal Monitoring, ÖStZ 2013, 217; *Macho*, Horizontal Monitoring, taxlex 2012, 145.



## 3. Governance und deren Kompatibilität mit dem bestehenden System?

### 3.1. Governance als Ausdruck von Kooperation zwischen Behörde und Bürger

Sowohl das Horizontal Monitoring als auch die verbindlichen Rechtsauskünfte sehen ein behördliches Verhalten in einer Phase vor, in der traditionell (siehe vorher Pkt. 3.1.) der Steuerpflichtige auf sich allein gestellt ist und aktiv mitzuwirken hat. Dies ist regelmäßig die Phase vor der Einreichung einer Steuererklärung. Die Behörde wird also nach der Verwaltungspraxis außerhalb dieser beiden „Institute“ erst nach der Bescheiderlassung tätig. Eine gesetzliche Anordnung, wonach dies auch erst in dieser Phase zulässig ist, findet sich in der BAO nicht.

Dass eine Prüfung der Abgabenerklärung erst im Zuge einer nachträglichen abgabenrechtlichen Prüfung erfolgen muss, ist nach Auffassung des VwGH im Gesetz nicht vorgesehen. Die Abgabenbehörden haben bei der Prüfung der Abgabenerklärungen und der Ermittlung des Sachverhalts jedenfalls keine geringeren Befugnisse als im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen.<sup>13)</sup> Wesentlich ist jedoch, dass sich die gesetzlich vorgesehene Prüfung auf der einen und die gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht auf der anderen Seite grundsätzlich nur auf *bereits verwirklichte Sachverhalte* beziehen (vgl. z. B. § 119 i. V. m. §§ 138 und 139 BAO; §§ 141 ff. BAO). Obwohl das Instrument der Nachschau auch der Sicherung künftiger Abgabensprüche dienen kann,<sup>14)</sup> muss also der Abgabepflichtige Vorhaben, die sich erst in der Planungsphase befinden, nicht offenlegen. Die Abgabenbehörde kann daher von bloß geplanten (aber nicht realisierten) Vorhaben i. d. R. gar keine Kenntnis erlangen. Nach dem System der BAO kooperieren die Abgabenbehörde und der Abgabepflichtige somit nur insoweit, als der Abgabepflichtige den verwirklichten Sachverhalt offenzulegen und die Abgabenbehörde zu prüfen hat, ob dieser Sachverhalt auch wirklich in der erklärten Form verwirklicht wurde. Damit findet aber keine echte Zusammenarbeit, sondern vielmehr ein auf dasselbe Ziel gerichtetes, aber zeitlich aufeinanderfolgendes Handeln von Behörde und Bürger statt.

Dem Steuerpflichtigen bleibt es aber unbenommen, sich zu einer Offenlegung geplanter Projekte freiwillig bereitzuerklären.<sup>15)</sup> Eine solche Kooperation zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen ist im Gesetz nicht verpflichtend vorgesehen, jedoch keinesfalls verboten. Überlegungen zu „Governance“ im Abgabenvollzug können an die Zulässigkeit einer solchen Kooperation anknüpfen. Zu achten ist freilich darauf, dass das Zusammenspiel von Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger ausgewogen ist bzw. bleibt.

### 3.2. Governance als Ausdruck von Konsens zwischen Behörde und Bürger?

Während eine Kooperation im Sinne eines Zusammenwirkens von Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem gesetzlich jedenfalls gedeckt ist, ist die Frage nach der Zulässigkeit von verbindlichen Konsensmechanismen im Abgabenvollzug umstritten.<sup>16)</sup> Aus den jedenfalls zu berücksichtigenden Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgt, dass der Abgabenspruch nicht zur Disposi-

<sup>13)</sup> VwGH 17. 9. 1997, 93/13/0059.

<sup>14)</sup> Das Recht, Nachschau zu halten, setzt nach *Stoll* nicht den von der Behörde zu erbringenden Nachweis voraus, dass ein konkreter Abgabenspruch bereits besteht. Die Nachschau ist – so *Stoll* – ein der Beobachtung und Kontrolle dienendes Instrument, das auch der Sicherung künftiger Abgabensprüche dient; vgl. *Stoll*, BAO Kommentar II (1994) 1607 f.

<sup>15)</sup> Wie dies im Rahmen des Projekts Horizontal Monitoring vorgesehen ist, vgl. dazu Pkt. 2.3. m. w. N.; *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring, in „Tagungsband Wiener Bilanzrechtstage 2014“, in Vorbereitung.

<sup>16)</sup> Vgl. zur diesbezüglichen Diskussion und Rechtsprechung *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II<sup>7</sup> (2014) Tz. 28; zur diesbezüglichen Rechtsprechung von VfGH und VwGH auch ausführlich *Gunacker-Slawitsch*, Einigung im finanzgerichtlichen Verfahren? in *Ehrke-Rabel/Merli* (Hrsg.), Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61 (61 ff.).

tion der Beteiligten steht und Sachverhalte nicht ungeachtet der zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten einvernehmlich angenommen werden dürfen.<sup>17)</sup>

Dennoch ist ein Konsens zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen der BAO nicht fremd. Aus mehreren Bestimmungen der BAO geht hervor, dass der Gesetzgeber ein einvernehmliches Vorgehen zwischen Behörde und Abgabepflichtigen in einzelnen Fällen befürwortet und demnach für zulässig hält.<sup>18)</sup> Der antizipierte Rechtsmittelverzicht gem. § 255 Abs. 2 BAO wurde in der Lehre bereits als Konsenstechnik qualifiziert und einem nach Maßgabe dieser Bestimmung einvernehmlichen Vorgehen in der Lehre eine Bindungswirkung attestiert.<sup>19)</sup> Mit der Einführung des § 300 BAO in das finanzgerichtliche Verfahren hat der Gesetzgeber gezeigt, dass er ein einvernehmliches Vorgehen von Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem befürwortet, wenn dies der Verfahrensvereinfachung dient.<sup>20)</sup> Ein etwa in einem Erörterungstermin (gem. § 269 Abs. 3 BAO) hergestelltes Einvernehmen kann nach Maßgabe des § 300 BAO verfahrensrechtlich „umgesetzt“ werden.<sup>21)</sup> Da solche Einigungen nach dem Konzept der BAO offenbar zulässig sind, könnte ihnen auch auf der Grundlage des geltenden Rechts unter bestimmten Voraussetzungen (innerhalb des behördlichen Entscheidungsspielraums) eine Bindungswirkung zuerkannt werden.<sup>22)</sup>

Unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung des VwGH<sup>23)</sup> und der herrschenden Meinung<sup>24)</sup> kann ein nach den genannten Bestimmungen gebildeter Konsens allerdings grundsätzlich nicht zu einer Verbindlichkeit einer getroffenen „Vereinbarung“ führen. Die Überlegungen zur Einbettung von Governance-Mechanismen im Steuerrecht sollten zum Anlass genommen werden, den Diskurs darüber wieder zu beleben.

#### 4. Governance als Anstoß, „neu zu denken“

Soll Governance Handlungsformen für die Abgabenbehörde und die Abgabepflichtigen schaffen, die auf Vertrauen basieren und vor der Erlassung eines Abgabenbescheids ansetzen, müssen diese sich auch in die Verfassungsordnung einfügen. Dabei ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, dass die Abgabenbehörden zum gleichmäßigen und gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze verpflichtet sind. Überlegungen zur Effizienzsteigerung des Abgabenvollzugs im Sinne einer verstärkten Kooperation können bei den gegebenen Ressourcen allerdings der Wahrung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung durchaus förderlich sein. Entscheidende Bedeutung wird dabei der Transparenz des Verwaltungshandelns zukommen.<sup>25)</sup>

<sup>17)</sup> Vgl. dazu *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup>, Tz 28; *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgaberecht – Frankreich als Inspiration für Österreich? (2002) 129; *Gunacker-Slawitsch*, Einigung, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Belangte Behörde, 72.

<sup>18)</sup> Vgl. zu diesem Thema ausführlich *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgaberecht, in *Leitner* (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002 (2003) 9; *Ehrke*, Konsenstechniken, 127 ff.; *Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, in *Pezzler* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DSTJG Bd. 27 (2004) 161; *derselbe*, Zur Rechtsstaatlichkeit der Bindungswirkung tatsächlicher Verständigungen im österr Abgaberecht, in *Tanzer* (Hrsg.), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005) 27; *Gunacker-Slawitsch*, Einigung, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Belangte Behörde, 61.

<sup>19)</sup> Vgl. *Ruppe*, Vergleiche, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 25; *Ehrke*, Konsenstechniken, 144 ff.; *derselbe*, Der Vergleich im französischen Abgaben- und Finanzstrafrecht – Ein Modell für Österreich? in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 117 (139); *Achatz*, Verständigungen, in *Pezzler*, Vertrauensschutz, 169 ff.

<sup>20)</sup> Vgl. dazu ausführlich *Gunacker-Slawitsch*, Einigung, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Belangte Behörde, 81.

<sup>21)</sup> Vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 300 Tz. 14; *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 300 BAO Anm. 4.

<sup>22)</sup> Vgl. dazu ausführlich *Gunacker-Slawitsch*, Einigung, in *Ehrke-Rabel/Merli*, Belangte Behörde, 81 ff., m. w. N.

<sup>23)</sup> Vgl. z. B. VwGH 29. 4. 1992, 88/17/0128; 27. 7. 1994, 92/13/0058; 18. 9. 2002, 97/17/0330; 28. 9. 2004, 2002/14/0035; 25. 10. 2011, 2008/15/0299.

<sup>24)</sup> Vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 269 Rz 15; *Stoll*, BAO Kommentar I (1994) 67.

<sup>25)</sup> Vgl. dazu bereits *Ruppe*, Vergleiche, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2002, 26; *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40 (58); *Drüen*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 (105).

Werden neue Handlungsmodi des Abgabenvollzugs erwogen, muss der Frage nach dem Rechtsschutz des Steuerpflichtigen ein sehr hoher Stellenwert eingeräumt werden. Nach der Rechtsprechung des VfGH gebietet es das Rechtsstaatsprinzip, die behördliche Festlegung von Rechtsfolgen an eine Form zu binden, die einem verfassungsrechtlich vorgesehenen Rechtsschutz zugänglich ist.<sup>26)</sup> Dass diese „Form“ aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zwingend der Bescheid sein muss, hat der Verfassungsgesetzgeber mit dem vor Kurzem<sup>27)</sup> eingefügten Art. 130 Abs. 2 Z 1 B-VG insofern zum Ausdruck gebracht, als den Verwaltungsgerichten durch Bundes- oder Landesgesetz sonstige Zuständigkeiten zur Entscheidung über „Beschwerden wegen Rechtswidrigkeit des Verhaltens einer Verwaltungsbehörde in Vollziehung der Gesetze“ übertragen werden können. Der Wortlaut dieser Bestimmung würde somit auch einen (unmittelbaren) Rechtsschutz gegen öffentlich-rechtliche Verträge zulassen.<sup>28)</sup>

Überlegungen zum Rechtsschutzsystem führen zwangsläufig auch zu der – von *Holoubek*<sup>29)</sup> unlängst für das allgemeine Verwaltungsverfahren angesprochenen – Frage nach dem Verhältnis von subjektivem Rechtsschutz und objektiver Rechtmäßigkeitskontrolle. Wenn auch im abgabenrechtlichen Verfahren die objektive Rechtmäßigkeitskontrolle (sowohl aufgrund der zahlreichen nachträglichen Abänderungsmöglichkeiten von Bescheiden und Erkenntnissen als auch aufgrund der umfassenden Kognitionsbefugnis des Bundesfinanzgerichts) stärker ausgeprägt ist als im allgemeinen Verwaltungsverfahren, so bleibt auch das abgabenrechtliche Rechtsschutzsystem insgesamt sehr stark dem subjektiven Rechtsschutz verhaftet: In der Regel hat es nur der betroffene Steuerpflichtige in der Hand, gegen einen (rechtswidrigen) Bescheid ein Rechtsmittel zu erheben.<sup>30)</sup> Bei rechtswidrig begünstigenden Bescheiden steht einer amtswegigen Abänderung in der Regel der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen.

Diese Erkenntnis bestärkt die Notwendigkeit, alte Denkmuster kritisch zu hinterfragen und bestehende Strukturen „neu zu denken“. Die Umsetzung von Governance-Ideen in Form einer engeren, auf gegenseitigem Vertrauen basierenden Zusammenarbeit zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen erfordert zwar nicht eine grundlegende Veränderung unserer Verfahrensordnungen für behördliches Handeln, der Vorteil für den Steuerpflichtigen müsste allerdings überdacht werden: Governance beruht auf wechselseitigem Vertrauen. Wechselseitig bedeutet, dass auch der Steuerpflichtige verlässlich vertrauen dürfen muss. Das ist derzeit in Österreich – im Vergleich zu anderen Staaten – gerade im Bereich der nicht bescheidförmlichen Emanationen nur beschränkt der Fall.<sup>31)</sup> Die konsequente und gleichgewichtige Umsetzung von Governance-Ideen im österreichischen Abgabenverfahren müsste u. E. daher vor allem bei Fragen zur Verfassungskonformität eines Vertrauensschutzes in nicht bescheidförmliche behördliche Emanationen ansetzen. Solche Überlegungen gefährden weder die Rechtsstaatlichkeit des österreichischen Abgabenverfahrens, noch steht die Rechtsordnung solchen Überlegungen entgegen.<sup>32)</sup> Der Einsatz von Governance-Instrumenten hilft dem Staat, Verhaltensweisen im Grenzbereich zwischen Steuerplanung, Missbrauch und Hinterziehung frühzeitig zu erkennen und gegebenenfalls zurückzudrängen. Die meisten Steuerpflichtigen sind aller-

---

<sup>26)</sup> VfGH 3. 3. 1994, G 116/93, VfSlg. 13.699/1994.

<sup>27)</sup> BGBl. I Nr. 51/2012.

<sup>28)</sup> Vgl. auch *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand der Verwaltungsgerichte, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz* (2013) 127 (142); die ErlRV weisen allerdings ausdrücklich darauf hin, dass verwaltungsrechtliche Verträge nicht als Beschwerdegegenstand dieser Bestimmung in Betracht kommen sollen (vgl. ErlRV 1618 BlgNR 24. GP, 13).

<sup>29)</sup> Vgl. *Holoubek*, Kognitionsbefugnis, in *Holoubek/Lang*, *Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz*, 131 ff.

<sup>30)</sup> Vgl. dazu auch *Gunacker-Slawitsch*, Einigung, in *Ehrke-Rabel/Merli*, *Belangte Behörde*, 111 f., m. w. N.

<sup>31)</sup> Vgl. dazu *Ehrke*, *Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht?* (2003) 53 ff.

<sup>32)</sup> Vgl. dazu *Ehrke-Rabel*, *Horizontal Monitoring*, in „*Wiener Bilanzrechtstage 2014*“, in Vorbereitung; vgl. auch die Analyse diverser ausländischer kooperativer Programme bei *Hardeck*, *Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen*, *StuW* 2013, 156 (166 ff.).



dings bestrebt, die Steuergesetze einzuhalten. Ein stärkeres Vertrauen wird daher nur aufgebaut werden können, wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen – wie dies in etlichen anderen Staaten der Fall ist<sup>33)</sup> – auch (im Streitfall) geschützt wird. Es würde sich also auszahlen, auch das Recht zugunsten von Governance „neu“ zu denken.

## **i** Auf den Punkt gebracht

Governance-Ideen haben mittlerweile auch das Steuerrecht erreicht. Angesichts der Vollzugsschwierigkeiten, die insbesondere aufgrund komplexer Sachverhalte, komplizierter Normen und knapper Ressourcen auftreten, bieten sich Governance-Instrumente an, um bestehende Vollzugsprobleme zu lösen und Steuerbetrug und -hinterziehung (weiter) hintanzuhalten.<sup>34)</sup> Dabei wird insbesondere die Zusammenarbeit zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen vor der Bescheiderlassung eine Rolle spielen. Dies ist im österreichischen Abgabenverfahren etwas Neues, mit dem bestehenden System aber nicht jedenfalls inkompatibel. Unserer Ansicht nach dürfen die Überlegungen an dieser Stelle allerdings nicht beendet werden. Ein Weiterdenken sollte vor allem dahingehend stattfinden, dass ein starkes Vertrauensverhältnis nur mit einem starken Vertrauensschutz funktionieren kann.

<sup>33)</sup> Vgl. Hardeck, StuW 2013, 166 ff.

<sup>34)</sup> Vgl. dazu bereits Müller, SWK-Heft 34/35/2011, T 244.

## Vorbild USA?

# Freiwillige Unterstützung des Gemeinwesens durch „Spenden“ und Stiftungen versus (Zwangs-)Besteuerung

## Ideen für ein neues Konzept der Finanzierung sozial- und gesellschaftspolitischer Aufgaben

VON DR. GERALD MOSER\*)

Die budgetäre Situation lässt die Diskussion über neue Einnahmequellen und neue Steuern nicht abreißen. Populäre Diskussionsbeiträge gehen – scheinbar als Lösung aller Probleme – in Richtung der Einführung von (neuen) Vermögensteuern und noch weiter erhöhter Progressionswirkungen.<sup>1)</sup> In der Folge soll ein alternativer Ansatz zum immer stärkeren Anziehen der Steuer-schraube vorgestellt werden.<sup>2)</sup> In den USA gibt es zahllose Stiftungen und Initiativen, in denen mehr oder weniger „vermögende“ Personen substanzielle Beträge freiwillig für soziale, wissenschaftliche, bildungspolitische und kulturelle Zwecke zur Verfügung stellen. Philanthropische Initiativen gewinnen weltweit an Bedeutung. Durch die freiwillige Wahrnehmung diese Aufgaben reduzieren sich staatliche Maßnahmen: Aufwendungen für Steuererhebung entfallen, und – was viel mehr zählt – Steuerminimierungsstrategien treten nicht auf, da die Leistungen freiwillig erfolgen. Weiters wird die gesellschaftliche Solidarität gefördert und erhöht; neue soziale Bindekräfte der modernen Gesellschaft werden aktiviert.<sup>3)</sup>

\*) Mag. Dr. Gerald Moser ist Steuerberater in Wien. – Dieser Beitrag kann keine umfassende Darstellung und Analyse bieten, sondern nur einen Denkanstoß geben. Als solcher soll er verstanden werden.

<sup>1)</sup> Siehe § 20 Abs. 1 Z 7 EStG bzw. § 12 Abs 1 Z 8 KStG, jeweils i. d. F. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (Nichtabzugsfähigkeit von Bezügen [im weiteren Sinne] über 500.000 Euro pro Jahr).

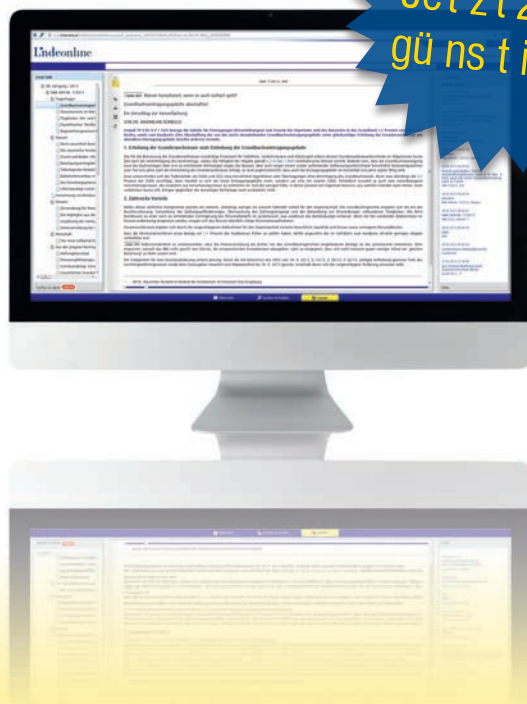
<sup>2)</sup> Siehe <http://kurier.at/politik/inland/spindelegger-bittet-reiche-um-spenden-fuer-unis/68.721.853> (Zugriff am 12. 6. 2014).

<sup>3)</sup> Vgl. Priller/Sommerfeld, Wer spendet in Deutschland? WZB Discussion Paper (2005) 9.

# SWK-Quartal Sabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Heft-download

**Aktion**  
Jetzt **20%**  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWK-Quartalsabo 2014 inkl. Online Zugang und App**  
(89. Jahrgang 2014, Heft 28-36)

**EUR 61,-**  
Jahresabo 2014 EUR 305,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheidgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**