

I. Einleitung

Die BAO¹ enthält seit jeher so genannte „Allgemeine Bestimmungen“, in denen sich materielles Recht auf eine Weise mit allgemeinen Verfahrensvorschriften vermengt, die dazu geführt hat, dass ihre Erstreckung auf den Bereich der Landes- und Gemeindeabgaben an kompetenzrechtliche Grenzen stieß. Es handelt sich beispielsweise um Regelungen über die Entstehung des Abgabenspruchs,² über Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge,³ um abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen wie Vorschriften über das Ermessen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern⁴ oder über abgabenrechtliche Geheimhaltungs- und Anzeigepflichten.⁵ Zu den Vorschriften der BAO, die Regelungen über Gegenstände treffen, für die an sich der Materiengesetzgeber, also der jeweilige Abgabengesetzgeber, zuständig⁶ wäre, gehören aber auch etwa Regelungen über die örtliche Anknüpfung und die sachliche Zuständigkeit.⁷ Der folgende Beitrag geht den eben angedeuteten kompetenzrechtlichen Grenzen für derartige „Allgemeine Bestimmungen“ und dem Versuch ihrer Überwindung durch den dazu geschaffenen § 7 Abs 6 F-VG nach.

II. Vorgeschichte

In der Stammfassung des B-VG⁸ war eine eigene – zentrale – Zuständigkeit für die Regelung des Verwaltungsverfahrens und des Vollstreckungsverfahrens in Verwaltungssachen zwar vorgesehen.⁹ Sie trat indes nicht sofort in Kraft. Vielmehr wurde sie 1925 durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz in Kraft gesetzt,¹⁰ das aber schon mit der B-VG-Novelle 1929 durch Erlassung des Art 11 Abs 2 B-VG konterkariert wurde, der diese Vereinheitlichungskompetenz des Bundes zur Bedarfskompetenz herunterstufte.¹¹

¹ Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung), BGBl 1961/194 idF BGBl I 2011/76.

² § 4 BAO.

³ §§ 6 ff BAO.

⁴ §§ 20 ff BAO.

⁵ §§ 48a ff BAO.

⁶ Vgl dazu bloß *Rudolf Thienel/Eva Schulev-Steindl, Verwaltungsverfahrensrecht*⁵ (2010) 63 mwN.

⁷ §§ 53 ff, insb §§ 70, 72 BAO.

⁸ BGBl 1920/1.

⁹ Art 11 Abs 1 Z 7 B-VG.

¹⁰ BGBl 1925/271.

¹¹ BGBl 1929/392. Für das Verwaltungsstrafrecht und das Verwaltungsstrafverfahren hatte die Stammfassung möglicherweise andere Pläne: Art 10 Abs 1 Z 6 B-VG nahm sie anscheinend von der Strafrechtswesenkompetenz des Bundes nur insoweit aus, als sie Angelegenheiten betrafen, die in den *selbständigen Wirkungsbereich der Länder*, also in jenen Bereich, fielen, der nach Art 15 Abs 1 B-VG mangels anderweitiger Zuordnung bei den Ländern „verblieb“.

I. Einleitung

Am Anfang war das Wort des Verwaltungsgerichtshofes. Dieser hat ab 1876¹ in seiner Judikatur jenes rechtsstaatliche Set an Grundsätzen für Verwaltungsverfahren ausdefiniert, das heute noch dort zur Anwendung kommt, wo das geschriebene Wort der Verwaltungsverfahrensgesetze endet. Für diesen Bereich gelten eben jene allgemeinen Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens,² wie das Gebot des Parteienghört, der ordnungsgemäßen Sachverhaltsermittlung und der Begründung einer Verwaltungsentscheidung.³ In diesen Grundsätzen liegt jener Kern verfassungsrechtlicher Vorgaben, der zu einer Zeit entwickelt wurde, als es noch keine verfassungsgerichtliche Judikatur, geschweige denn eine diesen Namen tragende Rechtsstaatsjudikatur,⁴ und schon gar nicht ihre Entfaltung⁵ gegeben hat. Mit der Erlassung der Verwaltungsverfahrensgesetze des Jahres 1925 gab es den wichtigsten „Kodifikationsschub“ dieser Grundsätze.⁶ Die Entwicklung der BAO konnte bereits auf einem reichen Schatz von judikativen und positivierten rechtsstaatlichen Verfahrensgrundsätzen aufbauen. Mit der Erweiterung ihres Anwendungsbereichs im Jahr 2010⁷ auf Landes- und Gemeindeabgaben⁸ ist es damit auch zu einer Entfaltung jener Grundsätze gekommen, die durch die Judikatur zu den Regelungen der BAO entwickelt wurden.

Den Staat in einem eingriffsintensiven Bereich an verfahrensrechtliche Vorgaben zu binden, hat einen zutiefst verfassungsrechtlichen Gehalt. Die BAO mit ihren Regelungen stellt damit auch eine Konkretisierung dieser Vorgaben dar. Zugleich darf in all diesen Zusammenhängen nicht vergessen werden, dass die Bestimmungen der BAO immer wieder durch die Auslegung, zT auch durch das Korrektiv verfassungsgerichtlicher Entscheidungen, mit jenem Leben erfüllt wurden und werden, die sie zu dem gemacht haben, was sie heute darstellen. Diese sich einerseits über Einzelfragen erhebenden, sich andererseits in manchen Einzelfragen erst plastisch zeigenden Vorgaben sind es, die in den folgenden Ausführungen beleuchtet werden.

¹ RGBl 1875/36.

² Siehe etwa VwSlg 16.269 A/2004: „*Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertritt, sind in Verfahren vor Behörden, welche das AVG nicht anzuwenden haben, die Grundsätze eines geordneten rechtsstaatlichen Verfahrens zu beachten.*“

³ Dazu näher *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (2009) Rz 846.

⁴ Vgl dazu anstatt vieler *Hiesel*, Die Rechtsstaatsjudikatur des Verfassungsgerichtshofes, ÖJZ 1999, 522.

⁵ *Hiesel*, Die Entfaltung der Rechtsstaatsjudikatur des Verfassungsgerichtshofes, ÖJZ 2009, 111 ff.

⁶ Dazu näher und mwN *Walter/Kolonovits/Muzak/Stöger*, Verwaltungsverfahrenrecht⁹ (2011) Rz 24 ff.

⁷ BGBl I 2009/20.

⁸ Dazu näher *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴ (2011) § 1 Rz 15 ff.

I. Die Entstehung des Abgabeanpruchs als materielle Rechtstatsache

1. Grundlegung

Der Abgabeanpruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Diese allen Fachkundigen wohlvertrauten Gesetzesworte verbinden die Entstehung des Abgabeanpruchs mit seinem rechtlichen Wesen. Vorweg kann aus dieser Bestimmung des § 4 Abs 1 BAO erschlossen werden, dass die Entstehung keines Aktes der Bemessung bedarf, ja nicht einmal einer Abgabenbehörde oder dem Verpflichteten bekannt sein muss. Abgesehen von subjektiven Tatbestandsmerkmalen, die ihrerseits unmittelbar dem Gesetz entspringen, ist ein diesbezüglicher Verwirklichungswille des Anspruchsschuldners weder erforderlich noch überhaupt beachtlich.² § 4 Abs 1 BAO führt so nicht unvermittelt in das Abgabenverfahrensrecht; die Vorschrift gehört vielmehr dem materiellen Steuerrecht an. Das ergibt sich nicht nur aus ihrer systematischen Stellung im ersten Abschnitt der Bundesabgabenordnung, die Norm schlägt vielmehr auch inhaltlich eine verfahrensrechtlich „stützpfilerlose“ Brücke in das jeweilige materielle Recht. Die Behandlung des einmal entstandenen Abgabeanpruchs ist allerdings dem Verfahrensrecht überantwortet. Demgemäß ist der Abgabeanpruch vom Abgabenzahlungsanspruch zu unterscheiden.³ Der Zahlungsanspruch folgt erst aus der Bemessung, sei es mittels bescheidförmiger Veranlagung, wie zumal betreffend die Jahressteuerschuld bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, oder durch Selbstbemessung seitens des Abgabenschuldners oder seines Bevollmächtigten, so vornehmlich im Rahmen der Vorauszahlungen bei der Umsatzsteuer oder bei den besonderen Verkehrsteuern, sowie durch Abzugsbemessung seitens eines Abfuhr- sowie Haftungspflichtigen, wofür vor allem die Lohn- und Kapitalertragsteuer in Betracht kommen. Erst mit dem Akt der Bemessung wird das konkrete Steuerschuldverhältnis hergestellt. Umgekehrt sind jedoch Abgabeanprüche bemessbar, ohne noch entstanden zu sein. Das trifft hinsichtlich der Vorauszahlungen an Einkommensteuer sowie Körperschaftsteuer zu.⁴

Von der Bemessung wiederum und zumindest gedanklich abgesetzt tritt die Fälligkeit einer Abgabenzahlungsschuld ein, mögen das Bemessungsgebot und die Fälligkeit auch zeitlich zusammenfallen wie bei den Vorauszahlungen in der Umsatzsteuer. Jedenfalls hat ausnahmslos zu gelten: Ohne Bemessung keine Fälligkeit. Nicht bemessene Abgabenschuldigkeiten sind per se jeglicher Fälligerwerdung entrückt. Die Fälligkeit ist ihrerseits logische Voraussetzung für die Tilgbarkeit einer Steuerschuld. Noch nicht fällige Abgabenzahlungsschulden können rechtswirksam (noch) nicht entrichtet,⁵ aber auch nicht gemäß den §§ 235 f BAO ge-

² Vgl zur entsprechenden Bestimmung des § 38 dAO *Drüen in Tipke/Kruse*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, § 38 Tz 4.

³ Vgl *Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung³, § 4 Anm 2.

⁴ Näheres im Abschnitt IV.1.

⁵ Vgl bereits *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972) 19.

Dementsprechend kommt § 19 Abs 1 BAO hier kein eigenständiger Anwendungsbereich zu. Einen solchen nun aber dadurch zu schaffen, dass man den Übergang sämtlicher verfahrensrechtlicher Positionen annimmt und mit der Rechtsfigur der Übergangsbeschränkung für „höchstpersönliche“ Rechte und Pflichten gleichzeitig wieder einschränkt, erscheint wenig sinnvoll. Denn der Übergang von Rechten und Pflichten kann sich auch hier nur aus dem Inhalt der jeweiligen Verfahrensvorschrift ergeben.

IV. Würdigung und Ausblick

Wenn es nun am Ende dieses Beitrages ein Resümee zu ziehen gilt, dann soll dies mit einem Zitat geschehen: Schon *Gassner* ist in seiner Abhandlung zur Bedeutung der Rechtsnachfolge im Steuerrecht in der Festschrift *Stoll* zum Ergebnis gekommen, „*dass die Konsequenzen der Gesamtrechtsnachfolge für das Steuerrechtsverhältnis weniger umfassend sind, als man aus § 19 Abs 1 BAO zunächst entnehmen könnte*“.²⁹⁴ Dieser Bestimmung allein kommt grundsätzlich nur für bereits entstandene Abgabenansprüche, Haftungsschulden sowie damit untrennbar verbundene verfahrensrechtliche Positionen Bedeutung zu. Was hingegen die Konsequenzen einer (Gesamt-)Rechtsnachfolge für darüber hinausgehende steuer(schuld)rechtliche Positionen betrifft, ist es auch weiterhin notwendig, aus den jeweiligen Besteuerungsnormen der einzelnen Materiengesetze sachgerechte Ergebnisse abzuleiten.²⁹⁵ Daran hat sich auch nach 50 Jahren BAO nichts geändert.

²⁹⁴ *Gassner*, in *Doralt et al* (Hrsg) FS *Stoll*, 331; ebenso UFS 12.2.2008, RV/1426-L/02.

²⁹⁵ Im Ergebnis ähnlich *Stoll*, BAO 1, 189.