

- Veranstaltung von Touren und Reiseagenturen, wenn die Leistungen der Hotels, Restaurants etc. direkt an die Kunden verrechnet werden;
- Erwerb von in Frankreich gelegenen unbeweglichen Gütern.

## 2. Umsatzsteuerliche Registrierung in Frankreich

Ausländische Unternehmer, die sich in Frankreich umsatzsteuerlich registrieren lassen, müssen sich an folgende Dienststelle wenden:

### Service des Impôts des Entreprises

10, rue du Centre

TSA 20011

93465 NOISY LE GRAND Cedex

Telefon: 0033 1 57 33 85 00, Fax: 0033 1 57 33 84 04

Im Gegensatz zu Österreich wird in Frankreich das System der Umkehr der Steuer-schuld (*Reverse Charge System*) nicht angewendet.

In Frankreich sind z. B. die Lieferungen von Schrott und Industrieabfällen (unecht) von der Umsatzsteuer befreit.<sup>1)</sup> Für den (ausländischen) Unternehmer bedeutet das, dass er in diesem Bereich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

<sup>1)</sup> Für den Bereich der Umsätze in Zusammenhang mit Alteisen und Schrott soll in Österreich ab 1. 7. 2007 der Übergang der Steuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger vorgesehen werden, wie dies nach Art. 199 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Anhang VI der MwSt-RL 2006/112/EG möglich ist.

## Rücktrittsrechte und Gebührenschild

# Anfechtungen wegen Willensmängeln fallen nicht unter § 17 Abs. 5 GebG

## Anwendbarkeit des § 295a BAO bei freien Rückritten nach Konsumenten-schutzbestimmungen?

VON HON.-PROF. DR. WOLF-DIETER ARNOLD\*)

§ 17 Abs. 5 GebG bestimmt, dass die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäfts oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschild nicht aufheben. Beginnend mit der Stammfassung des KSchG (§ 3) – und zuvor schon z. B. in § 4 RatenG 1961 oder in § 54 Abs. 3 und in § 60 GewO 1973 – hat der Gesetzgeber im Laufe der Zeit eine große Anzahl von Möglichkeiten für den Verbraucher geschaffen, von einem rechtsgültig zustande gekommenen Vertrag ohne besondere Rechtsgründe wieder zurückzutreten.

### 1. Freies Rücktrittsrecht und Gebührenschild

Schon zur Stammfassung des KSchG habe ich darauf hingewiesen, dass dieses *freie Rücktrittsrecht* in Hinblick auf § 17 Abs. 5 GebG eine einmal entstandene Gebührenschild unberührt lässt<sup>1)</sup> und dass dieses (gebührenrechtliche) Ergebnis im Widerspruch zu den Motiven steht, die den Gesetzgeber zur Schaffung der einschlägigen zivilrechtlichen Rücktrittsberechtigungen veranlassen.

\*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

<sup>1)</sup> Arnold in *Krejci* (Hrsg.), KSchG Hdb., 943 ff., 960 ff.

## 2. Sperrwirkung des § 17 Abs. 5 GebG

In der Zwischenzeit hat sich die Zahl der gesetzlich geregelten, aus Konsumentenschutzgründen eröffneten freien Rücktrittsmöglichkeiten erheblich vergrößert. Nicht nur im KSchG (§ 3a, § 5e, § 30a) sondern auch in vielen anderen Gesetzen (z. B. § 5 BTVG, § 8 i. V. m. § 9 Fern-Finanzdienstleistungs-G, mehrfach im TNG, weiters § 5 KMG, § 12 WAG und [jetzt nur noch]<sup>2)</sup> § 54 Abs. 3 GewO 1994) findet sich eine große Zahl von Tatbeständen, die zum freien Rücktritt berechtigen.<sup>3)</sup> Zu allen Fällen<sup>4)</sup> steht die Sperrwirkung des § 17 Abs. 5 GebG im Raum, die verhindert, dass der (zivilrechtlich) wirksame Rücktritt auch eine allenfalls entstandene Gebührenpflicht (§ 16 GebG) wieder zum Wegfall bringt (Stichtagsprinzip). Der Gesetzgeber konnte sich ungeachtet wiederholter Hinweise<sup>5)</sup> nicht zu einer Änderung dieser gebührenrechtlichen Rechtsfolgen entschließen.

Dieser Umstand wirft naturgemäß die weitere Frage auf, ob im Vertrag (von dem der Konsument *an sich wirksam* zurücktritt) eine wirksame und rechtsbeständige Regelung getroffen werden kann, wer die (verbleibende) Rechtsgebühr trägt.<sup>6)</sup>

## 3. Abänderung gemäß § 295a BAO und Rechtsgeschäftsgebühren

Durch das AbgÄG 2003 wurde nun (mit Wirkung ab 20. 12. 2003) § 295a in die BAO eingefügt, wonach ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit geändert werden kann, als ein *Ereignis* eintritt, das *abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit* auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

In Hinblick auf den eingangs erwähnten § 17 Abs. 5 GebG war allerdings strittig, ob diese Neuregelung auch für die Rechtsgeschäftsgebühren gilt.<sup>7)</sup> Klar war naturgemäß, dass eine Anwendbarkeit des § 295a BAO auf Rücktrittsfälle – wenn überhaupt – nur dann gegeben ist, wenn der Rücktritt – nach zivilrechtlicher Beurteilung – auch rückwirkend erfolgt.<sup>8)</sup> Dieser zweifelnde Befund findet sich auch mit der Betonung des jedenfalls gegebenen Erfordernisses einer Rückwirkung in *Arnold*, Rechtsgebühren<sup>9)</sup>, § 17 Rz. 26a.

## 4. Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO

In AÖFV Nr. 53/2007 wurden nun am 9. 3. 2007 die „*Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO*“<sup>10)</sup> verlautbart.

In diesen Richtlinien wird mehrfach, z. B. in Zusammenhang mit der *Anfechtung* von Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988),<sup>10)</sup> der Anfechtung des Rechtsgeschäfts im

<sup>2)</sup> § 60 GewO wurde in § 3 Abs. 5 KSchG übergeführt.

<sup>3)</sup> Die jeweiligen (z. B. hinsichtlich der Fristen) unterschiedlichen Regelungen sind geradezu chaotisch und hinsichtlich ihrer Gründe – sieht man von gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ab – nicht nachvollziehbar (vgl. auch *Krejci* in *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, § 5a – 5i KSchG Rz. 32).

<sup>4)</sup> Auszuklammern ist lediglich § 62d KAKuG, wonach eine vom Pfleger während seines Aufenthalts in einer Krankenanstalt abgegebene Vertragserklärung, wenn sie unter Umständen abgegeben wird, die einen Rücktritt nach § 3 KSchG rechtfertigen, unwirksam ist, weil insoweit gar kein zivilrechtlich gültiger Vertrag zustande kommt.

<sup>5)</sup> Siehe *Arnold*, Rechtsgebühren, § 17 Rz. 26 in den jeweiligen Auflagen; *derselbe*, Gebührenrechtliche Überlegungen zum Teilzeitnutzungsgesetz, wobl 1997, 161 ff.; *derselbe*, Ausgewählte zivil- und verfassungsrechtliche Frage zur Abgabenschuld(nerschaft), FS 100 Jahre WU, 176 ff.; *derselbe*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Rz. 221 ff.; *W. Doralt*, Gebührenpflicht auch nach Rücktritt von Immobilienverträgen, RdW 1996, 281.

<sup>6)</sup> Einzelheiten siehe *Arnold*, Schuld und Haftung, Rz. 223.

<sup>7)</sup> Vgl. *Ritz*, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 888; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295 Tz. 22.

<sup>8)</sup> Das ist in den angesprochenen Rücktrittsfällen grundsätzlich der Fall; siehe z. B. *Krejci* in *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, § 3 KSchG Rz. 36, dortselbst sogar für Dauerschuldverhältnisse (a. A. – Ex-tunc-Wirkung – OGH SZ 41/144).

<sup>9)</sup> Erlass des BMF vom 29. 11. 2006, 010103/0083-VI/2006.

<sup>10)</sup> Abschnitt 3.2.1.

Grunderwerbsteuerrecht,<sup>11)</sup> der Anfechtung im Rahmen der Gesellschaftsteuer<sup>12)</sup> oder des Versicherungsvertrags<sup>13)</sup> darauf hingewiesen, dass die *erfolgreiche Anfechtung eines Vertrags* (die Auflösung des Vertrags) etwa wegen Irrtums oder List<sup>14)</sup> i. d. R.<sup>15)</sup> *ex tunc* wirkt. In Zusammenhang mit den *Rechtsgeschäftsgebühren* (§ 33 GebG) behandeln diese Richtlinien gleichfalls<sup>16)</sup> – unter Bezugnahme auf frühere Ausführungen im Text – die Anfechtung und betonen (nur) hier, dass die Frage, ob die Anfechtung *ex tunc* wirke, eine zivilrechtliche sei.

Sodann heißt es a. a. O. – wie im Titel dieses Beitrags festgehalten – „*Anfechtungen wegen Willensmängeln fallen nicht unter § 17 Abs. 5 GebG*“. Das heißt mit anderen Worten, dass nach der in diesen Richtlinien vertretenen Rechtsansicht *jede* (zivilrechtlich) rückwirkende (erfolgreiche) Vertragsanfechtung eine entstandene Gebührenschild nach Maßgabe des § 295a BAO zum Wegfall bringt.

### 5. Anwendbarkeit des § 295a BAO auf gebührenrechtliche Fragen beim Konsumentenrücktritt?

Da auch der (von der Anfechtung natürlich zu unterscheidende) *Rücktritt* nach den eingangs behandelten konsumentenschutzrechtlichen Bestimmungen – jedenfalls nach *Krejcí*<sup>17)</sup> – jeweils rückwirkend erfolgt, stellt sich die Frage, ob die im Konsumentenschutzbereich hier behandelten gebührenrechtlichen Probleme hinsichtlich des aufgrund von Konsumentenschutzbestimmungen eingeräumten freien Rücktritts vom Vertrag nun „ausgestanden“ sind und ob auch beim Konsumentenrücktritt für (allfällige) Fragen der Rechtsgebühr § 295a BAO anwendbar ist oder nicht.

Für die Beantwortung dieser Frage ist (selbstredend) primär vom Text des GebG auszugehen, das im bereits zitierten § 17 Abs. 5 u. a. bestimmt, dass „*die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung*“ die entstandene Gebührenschild nicht aufhebt.

Der normative Inhalt einer Anordnung, dass eine (auch rückwirkende) Aufhebung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschild nicht aufhebt, bleibt durch § 295a BAO *unverändert*. Der Gesetzgeber des GebG (1946) hatte damals offenkundig die Aufhebung im Sinne eines Stornovertrags (die §§ 1411 ff. ABGB gehen nicht von der Aufhebung des Vertrags, sondern von der Aufhebung der aus dem Vertrag erfließenden Rechte und Verbindlichkeiten aus), insbesondere aber den Rücktritt vom Vertrag im Sinne der §§ 918 ff. ABGB bzw. die Ausübung eines vertraglich eingeräumten Rücktrittsrechts vor Augen. Es gibt keinen Anhaltspunkt, dass sich an dieser gesetzlichen Anordnung – in Hinblick auf freie Rücktrittsrechte – durch § 295a BAO etwas ändern sollte, auch wenn man berücksichtigt, dass dieser Rücktritt (ebenfalls) in der Regel *ex tunc*<sup>18)</sup> erfolgt.

<sup>11)</sup> Abschnitt 3.4.2.

<sup>12)</sup> Abschnitt 3.4.

<sup>13)</sup> Abschnitt 3.8.

<sup>14)</sup> *Ferner laesio enormis*.

<sup>15)</sup> Zu (in den Richtlinien nicht erwähnten) Ausnahmen von der *Ex-tunc*-Wirkung siehe *Dittrich/Tades*, ABGB<sup>36</sup>, E 16a zu § 934: Anfechtung von Dauerschuldverhältnissen (vgl. z. B. *Kozioł/Welser*, Bürgerliches Recht II<sup>13</sup>, 10).

<sup>16)</sup> Abschnitt 3.6.2.

<sup>17)</sup> Vgl. Fußnote 8; ihm folgend *Kalss/Lurger*, Zur Systematik der Rücktrittsrechte, insbesondere im Verbraucherrecht, JBl 1998, 219 (in *Kozioł/Welser*, Bürgerliches Recht II<sup>13</sup>, 405, finden sich keine spezifischen Aussagen).

<sup>18)</sup> *Dittrich/Tades*, ABGB<sup>36</sup>, E 4 zu § 921 ABGB; *Reischauer* in *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, Rz. 1 zu § 921; *Binder/Reidinger* in *Schwimmann*, ABGB<sup>3</sup>, Rz. 50 zu § 918 ABGB (mit der Einschränkung, dass sachenrechtlich nur eine *Ex-nunc*-Wirkung eintritt); unterschiedliche Rechtsansichten bei Dauerschuldverhältnissen: *Reischauer* in *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, Rz. 13 vor § 918 ABGB, bzw. *Rummel* in *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, Rz. 27 zu § 859 ABGB.

Das legt das Ergebnis nahe, dass auch in den eingangs angeführten Fällen eines freien Rücktritts vom Vertrag – mögen diese Rücktritte auch mit Wirkung *ex tunc* erfolgen – weiterhin die Wirkungen des § 17 Abs. 5 GebG zum Tragen kommen und es demzufolge nicht möglich ist, über § 295a BAO eine Änderung der Gebührenpflicht zu erwirken. Der freie Rücktritt des Konsumenten erfolgt logischerweise nicht wegen eines Willensmangels im klassischen Sinn, mag auch die Rechtfertigung für die Einräumung der Konsumenten-Rücktrittsrechte darin liegen, dass der Gesetzgeber (bzw. die einschlägige Richtlinien des Gemeinschaftsrechts), wenn das Schutzbedürfnis des Rücktrittsberechtigten höher eingeschätzt wird als das Interesse des Vertragspartners an der Aufrechterhaltung des Vertrags, davon ausgeht, dass der Rücktrittsberechtigte typischerweise überrumpelt oder nicht ausreichend informiert wurde, sein Abschlusswille zwar (in für das Zustandekommen des Vertrags erforderlichem Ausmaß) ausreichend vorhanden, aber doch rückwirkend korrigierbar sein soll.

## 6. Ermessen der Abgabenbehörde bei der Abänderung

Natürlich enthalten diese Richtlinien den gängigen Hinweis,<sup>19)</sup> dass sie „*die Rechtsansicht des BMF dar[stellen], die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet, noch können sie aus dem Erlass abgeleitet werden.*“

In Übereinstimmung mit *Ritz*<sup>20)</sup> gehen diese Richtlinien<sup>21)</sup> auch davon aus, dass die Abänderung (unabhängig davon, ob sie auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt und ob sie sich zugunsten oder zum Nachteil der Partei auswirkt) im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Ungeachtet der Verwendung des Wortes „*kann*“ in § 295a BAO sollte aber doch feststehen, dass pflichtgemäßes Ermessen Abänderungen zugunsten des Abgabepflichtigen jedenfalls anzuordnen hat, wobei sich generell die Frage stellt, ob nicht dieser Ermessenstitel überhaupt<sup>22)</sup> in die gebundene Vollziehung übergeführt werden sollte.

## 7. Gebührenrichtlinien

Die *Gebührenrichtlinien* vom 22. 2. 2007 selbst enthalten dazu keine weiterführenden Aussagen. In Rz. 539 wird – zu § 17 Abs. 5 GebG – betont, dass „*die entstandene Gebührenschild durch nachträgliche Ereignisse, selbst bei nachträglichem Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht, nicht mehr beseitigt werden kann. Dabei ist gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäftes stillschweigend oder als Folge einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben ist. Auch die nachträgliche gemeinsame Feststellung der Parteien, einen Vertrag ex tunc oder ex nunc als nicht gültig ansehen zu wollen, ist als eine für die Gebührenschild unmaßgebliche Stornierung zu betrachten. Nicht nur das gänzliche Unterbleiben der Ausführung eines Rechtsgeschäftes ist gebührenrechtlich unbeachtlich, sondern auch, wenn es nur teilweise nicht ausgeführt wird. Ebenso vermag eine nachträgliche Änderung des Rechtsgeschäftes an einer bereits entstandenen Gebührenschild nichts zu ändern.*“

In Rz. 448 wird die *gebührenrechtliche Beachtlichkeit* einer Vertragsanfechtung *ex tunc* betont (und diese Beachtlichkeit aus § 23 Abs. 4 BAO abgeleitet), von der Vertragsanfechtung aber die einvernehmliche Vertragsaufhebung ohne Anfechtungsgrund abgegrenzt (und § 17 Abs. 5 GebG zugeordnet).

Auch diese Analyse führt zum Ergebnis, dass – nach Ansicht der Gebührenrichtlinien – der *Rücktritt* (sofern er nicht auf Anfechtungsgründe zurückzuführen ist) die entstandene Gebührenschild *nicht* aufhebt.

<sup>19)</sup> Abschnitt 10.

<sup>20)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295a Tz. 38.

<sup>21)</sup> Abschnitt 5.

<sup>22)</sup> Wie andere auch (vgl. §§ 293, 293a, 239b, 294, 299 und 300 BAO).