

5 / 2005

Schriftenreihe [RFG]

Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden

**Achatz / Brandl /
Hacker-Ostermann / Heiss / P. Pilz**

Betriebsprüfung in der Gemeinde

MANZ 

RPW_NÖ GBG



Österreichischer
Gemeindebund



kommunal consult



KOMMUNAL
KREDIT

04922 12100



vortr. HR Dr. Robert Hink
*Generalsekretär
Gemeindebund*



Dr. Reinhard Platzer
*Generaldirektor
Kommunalkredit Austria AG*



Bgm. Helmut Mödlhammer
*Präsident
Gemeindebund*

Vorwort der Herausgeber

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

Der vorliegende Band der RFG-Schriftenreihe behandelt die Betriebsprüfung in Gemeinden. Dies ist zweifellos ein wichtiger Bereich für die österreichischen Gemeinden. Da Gemeinden verstärkt und intensiv von der Finanzverwaltung geprüft werden lohnt sich eine intensive Auseinandersetzung mit diesem Thema für die damit befassten Bürgermeister/innen und Mitarbeiter/innen in jedem Falle.

Die Autoren dieses Bandes sind ausgewiesene Experten im Bereich der steuerlichen Betriebsprüfung und haben in diesem Band in fundierter, aber auch strukturiert verständlicher Weise den Ablauf von Betriebsprüfungen dargelegt. Sie beschreiben die einzelnen Schritte von der Vorbereitung und Organisation einer Betriebsprüfung, über den Ablauf des Verfahrens bis hin zu den Schwerpunkten, die ein solches Verfahren enthält.

Ebenso wichtig und in diesem Band ausgezeichnet aufgezeigt sind etwaige Stolpersteine und Herausforderungen, die sich im Laufe einer steuerlichen Betriebsprüfung ergeben können. Dies betrifft unter anderem die Rechte und Pflichten der Abgabepflichtigen, sowie die Folgewirkungen, die sich im konkreten Falle für eine Gemeinde ergeben. Schließlich werden sowohl die Details eines Berufungsverfahrens als auch einer etwaigen Beschwerde bei Gerichtshöfen öffentlichen Rechts dargestellt.

Wir sind davon überzeugt, dass der Ihnen vorliegende Band eine wichtige und sinnvolle Grundlage für die tägliche Arbeit in österreichischen Gemeinden ist. Wir knüpfen damit an die letzte Ausgabe der RFG-Schriftenreihe zum Thema „Abgabenstrafrecht“ an. Wir bitten Sie, sehr geehrte Frau Bürgermeisterin, sehr geehrter Herr Bürgermeister, diesen Band im Bedarfsfall an Ihre zuständigen Mitarbeiter/innen weiterzuleiten.

Bei der Auswahl der Themen der Schriftenreihe richten wir uns stets nach den Bedürfnissen der Gemeinden und ihrer Mitarbeiter/innen. Um auch weiterhin das hohe Qualitätsniveau und gleichzeitig den Nutzen der Bände der RFG-Schriftenreihe für den Gemeindealltag zu erhalten, freuen wir uns, wenn Sie uns Themenbereiche, die einer wissenschaftlichen und pragmatischen Aufarbeitung bedürfen, zur Kenntnis bringen.

Generalsekretär
votr HR Dr. Robert Hink

Generaldirektor
Dr. Reinhard Platzer

Präsident
Bgm. Helmut Mödlhammer

Wien, Dezember 2005

Inhaltsverzeichnis

VORWORT.....	1
1. ORGANISATION DER BETRIEBSPRÜFUNG.....	7
1.1 Außenprüfung/Betriebsprüfung	7
1.2 Umsatzsteuersonderprüfung	8
1.3 Nachschau.....	8
1.4 GPLA / Lohnsteuerprüfung	8
1.5 Erhebungen.....	8
2. ABLAUF DES BETRIEBSPRÜFUNGSVERFAHRENS.....	9
2.1 Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens aus der Sicht der Abgabenbehörde.....	9
2.2 Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens aus der Sicht des Steuerpflichtigen	10
2.2.1 Ankündigung der Betriebsprüfung	10
2.2.2 Verschiebung der Betriebsprüfung	11
2.2.3 Prüfungsort	12
2.2.4 Beginn der Betriebsprüfung.....	12
2.2.5 Prüfungsabschluss.....	14
2.2.6 Bescheidausfertigungen	16
3. VERWALTUNG UND AUSWAHL DER PRÜFUNGSFÄLLE.....	17
4. VORBEREITUNG DER BETRIEBSPRÜFUNG.....	19
4.1 Prüfungsort.....	19
4.2 Vorbereitung der Prüfungsunterlagen.....	19
4.3 Selbstanzeige.....	20
5. PRÜFUNGSABLAUF	23
5.1 Prüfungsablauf aus der Sicht der Finanzverwaltung.....	23
5.1.1 Anmeldung.....	23
5.1.2 Prüfungsort	23

5.1.3	Beginn	24
5.1.4	Belehrungen	24
5.1.5	Prüfungshandlungen	24
5.2	Prüfungsablauf aus der Sicht des Steuerpflichtigen	26
5.2.1	Prüfungsbeginn	26
5.2.2	Prüfung der Richtigkeit des Rechnungswesens.....	27
5.2.3	Belegprüfung	28
5.2.4	Schlussbesprechung	28
5.2.5	Bericht	28
5.2.6	Bescheiderlassung	30
6.	PRÜFUNGSSCHWERPUNKTE	31
6.1	Prüfungsschwerpunkte in der Gemeinde	31
6.1.1	Umsatzsteuer	31
6.1.2	Schwerpunkte in der Körperschaftsteuer	40
6.1.3	Kapitalertragsteuer	43
6.1.4	Dienstgeberbeitrag bei Gemeindebetrieben (GPLA).....	46
6.2	Prüfungsschwerpunkte aus der Sicht der Finanzverwaltung	48
7.	SCHLUSSBESPRECHUNG	53
7.1	Schlussbesprechung aus der Sicht des Finanzamtes.....	53
7.2	Schlussbesprechung aus der Sicht des Steuerpflichtigen	54
7.2.1	Teilnehmerkreis	55
7.2.2	Thema der Schlussbesprechung.....	55
7.2.3	Schlussbesprechungsprogramm	57
7.2.4	Vorbereitung auf die Schlussbesprechung	57
7.2.5	Verzicht auf Schlussbesprechung	59
7.2.6	Niederschrift.....	59
7.2.7	Rechtsmittelverzicht	60
8.	FOLGEWIRKUNGEN FÜR DIE GEMEINDE	63
9.	RECHTE UND PFLICHTEN DES ABGABEPFLICHTIGEN	65
9.1	Mitwirkungspflicht.....	65
9.2	Offenlegung- und Wahrheitspflicht	67
9.3	Anzeigepflicht	69
9.4	Recht auf Parteiengehör	69
9.5	Recht auf Ankündigung der Prüfung	70

9.6 Akteneinsichtsrecht	70
9.7 Recht auf Beibringung von Beweismitteln	71
9.8 Abgabenrechtliche Geheimhaltung	71
10. BETRIEBSPRÜFUNG UND FINANZSTRAFRECHT	73
10.1 Selbstanzeige gem § 29 FinStrG	75
10.1.1 Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände	75
10.1.2 Rechtzeitigkeit (keine Verfolgungshandlung, keine Tatentdeckung, keine laufende Betriebsprüfung)	76
10.1.3 Einbringung bei der zuständigen Behörde	78
10.1.4 Täternennung.....	78
10.1.5 Entrichtung der verkürzten Abgaben	79
10.2 Auswertung des Prüfberichtes durch den Strafreferenten.....	79
10.3 Finanzstrafrechtliche Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG.....	81
11. DIE BERUFUNG UND DAS WEITERE VERFAHREN	83
11.1 Der Gang des Berufungsverfahrens.....	83
11.1.1 Einbringung der Berufung (§§ 243 ff BAO).....	83
11.1.2 Überprüfung der Berufung – Formalentscheidungen (§§ 273 ff BAO) ..	84
11.1.3 Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (§§ 276 ff BAO)...	85
11.2 Beschwerde bei den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts	88
11.2.1 Verwaltungsgerichtshof (VwGH)	88
11.2.2 Verfassungsgerichtshof (VfGH)	89
IMPRESSUM	90

1. ORGANISATION DER BETRIEBSPRÜFUNG

Wesentliche Instrumente zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Verhinderung der Verkürzung von Abgaben stellen ua die verschiedenen Arten von Überprüfungsmöglichkeiten der von den Abgabepflichtigen erklärten Besteuerungsgrundlagen dar.

Neben Überprüfungshandlungen im Innendienst ist die Abgabenbehörde weiters berechtigt und gesetzlich ermächtigt unter genau definierten Voraussetzungen Außendiensthandlungen beim Abgabepflichtigen selbst, aber auch bei anderen Personen zu setzen.

Nachfolgend ein kurzer Überblick über die wesentlichen und häufigsten abgabenrechtlichen Prüfungen:

- Außenprüfung §§ 147 ff BAO / Betriebsprüfung und Umsatzsteuersonderprüfung
- Nachschau §§ 144 ff BAO
- GPLA / Lohnsteuerprüfung § 86 BAO
- Erhebungen §§ 114, 115, 143 BAO

1.1 AUßENPRÜFUNG/BETRIEBSPRÜFUNG

Diese umfassendste Art der Prüfung kann bei jedem, der zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist, durchgeführt werden und alle Abgabenarten umfassen. Inhaltlich werden alle für die Erhebung der geprüften Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geprüft, dh die Prüfung beschränkt sich grundsätzlich nicht nur auf die formelle und sachliche Richtigkeit der Bücher, sondern geht darüber hinaus.

1.2 UMSATZSTEUERSONDERPRÜFUNG

Sie dient in erster Linie der zeitnahen Kontrolle von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw der formellen Richtigkeit von dieser zugrundeliegenden Aufzeichnungen und ist auf diese Abgabenart sowie gegenüber einer Betriebsprüfung auch zeitlich eingeschränkt.

1.3 NACHSCHAU

Für Zwecke der Abgabenerhebung kann sowohl bei zur Führung von Büchern verpflichteten Personen als auch bei anderen Personen Nachschau gehalten werden, wenn gegen sie vermutlich ein Abgabensanspruch besteht. Sie besteht in erster Linie in der Prüfung von bestimmten Sachverhalten oder Vorgängen und erlaubt das Betreten von Grundstücken und Betrieben sowie die Einsichtnahme in offenliegende bzw offengelegte Unterlagen.

1.4 GPLA / LOHNSTEUERPRÜFUNG

Von dieser Prüfung umfasst ist nicht nur die Lohnsteuer mit Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum DB, sondern auch die Beiträge zur Sozialversicherung und die Kommunalsteuer. Diese Prüfung erfolgt als „Gemeinsame Prüfung von Lohnabgaben“ von Organen der Finanzverwaltung und auch von Prüfern des zuständigen Krankenversicherungsträgers.

1.5 ERHEBUNGEN

Erhebungen dienen der Feststellung einzelner Sachverhalte und bestehen aus dem Sammeln von Informationen verschiedenster Art. Sie können mit Auskunftsverlangen verbunden sein. Verpflichtet zur Auskunftserteilung über für die Abgabenerhebung maßgebliche Tatsachen ist nach § 143 BAO jedermann, andere Personen als der Abgabepflichtige oder von ihm benannte Auskunftspersonen sind allerdings erst zu befragen, wenn dies zur Zielerreichung erforderlich ist.

2. ABLAUF DES BETRIEBSPRÜFUNGSVERFAHRENS BZW DER AUSSENPRÜFUNG

2.1 ABLAUF DES BETRIEBSPRÜFUNGSVERFAHRENS AUS DER SICHT DER ABGABENBEHÖRDE

Entsprechend dem Ziel einer möglichst rasch und ökonomisch durchgeführten Prüfung hat der Betriebsprüfer diese organisatorisch und inhaltlich sorgfältig zu planen und vorzubereiten, wobei so weit wie möglich auch auf die Verhältnisse des Abgabepflichtigen bzw seines steuerlichen Vertreters Rücksicht zu nehmen ist.

Nach der Aktenbeschaffung, die durch die Verwaltung und Bearbeitung im gemeinsamen Team rasch und ohne zeitliche Beschränkung möglich ist, erfolgt die Erstellung des Prüfungsauftrages anhand der Aktenlage.

Dieser ist vor Beginn der Prüfung vorzuweisen und umfasst inhaltlich

- eine Umschreibung des Gegenstandes der vorzunehmenden Prüfung (die Bezeichnung des zu prüfenden Unternehmens)
- die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten (nur die angeführten dürfen geprüft werden) und
- die zu prüfenden Zeiträume (Veranlagungszeiträume, UVA-Zeiträume, wobei der Prüfungszeitraum grundsätzlich die letzten 3 Jahre umfasst, für welche im Zeitpunkt der Ankündigung eine Veranlagung bzw Abgabenerklärung vorliegt).

Daneben sind anzuführen die Namen aller zur Vornahme der Betriebsprüfung beauftragten Prüfungsorgane, ein Hinweis auf die gesetzliche Grundlage für die Prüfung und muss der Auftrag das Ausstellungsdatum, das Amtssiegel und die Unterschrift des zuständigen Organs aufweisen.

2. Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens

Anhand des Aktes verschafft sich der Prüfer zunächst einen Überblick und erste Informationen über das zu prüfende Unternehmen sowohl in steuerlicher als auch betrieblicher Hinsicht. Allenfalls herangezogen werden auch Berichte über frühere Betriebsprüfungen, durch die EDV werden Vorbereitungsdaten elektronisch zur Verfügung gestellt. Mittels EDV-Unterstützung erhält der Prüfer auch berufsrechtliche und branchenbedingte Besonderheiten mittels diverser Leitfäden und durch das BRIS (Brancheninformationen) zur Vorbereitung zur Verfügung gestellt. Öffentliche Datenbanken, das Internet (Homepage des Unternehmens) und Fachliteratur werden ebenso verwendet wie ev vorhandenes Kontrollmaterial.

Aufgrund der gewonnenen Erkenntnisse erfolgt die Einteilung des Prüfungsgegenstandes in Prüffelder, aus denen sich in weiterer Folge die Schwerpunkte ergeben, bei denen die Notwendigkeit einer intensiven Bearbeitung erkannt wurde (keine „Vollprüfung“ des Unternehmens bis ins Detail).

Nach der Festlegung der sachlogischen Reihenfolge der Prüfungshandlungen wird auch die chronologische Abfolge geplant und festgelegt.

Alle wesentlichen Schritte und Erkenntnisse sind im „Arbeitsbogen“, der eine umfassende Dokumentation des Prüfungsgeschehens darstellen soll, festzuhalten.

2.2 ABLAUF DES BETRIEBSPRÜFUNGSVERFAHRENS AUS DER SICHT DES STEUERPFLLICHTIGEN

2.2.1 Ankündigung der Betriebsprüfung

Die Gemeinde als Abgabepflichtige erfährt von der bevorstehenden Betriebsprüfung meist durch eine telefonische Ankündigung durch die Behörde. Die Ankündigung hat gemäß § 148 Abs 5 BAO „tunlichst“ eine Woche vor dem geplanten Prüfungsbeginn zu erfolgen und kann gegenüber der Gemeinde oder auch gegenüber ihrem Bevollmächtigten erfolgen. Als Bevollmächtigter wird der steuerliche Vertreter verstanden, welcher Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwalt

oder Notar sein kann. Andere Vertreter, als die aufgezählten beruflichen Parteienvertreter, werden von der Finanzbehörde nicht akzeptiert.

In der Regel erfolgt die Ankündigung telefonisch, was die zwischen dem Prüfer und der Gemeinde vorzunehmende genaue Terminabstimmung erleichtert. Nur ausnahmsweise findet die Anmeldung schriftlich statt (bei einer aufrechten Zustellvollmacht ist ausschließlich die schriftliche Verständigung des Bevollmächtigten notwendig).

Die gesetzlich vorgesehene Wochenfrist kann aus organisatorischen Gründen verlängert oder verkürzt werden. Eine Verkürzung der Frist darf jedoch gemäß Abschn 3.1.4 Abs 1 der Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) nur mit Einverständnis der Gemeinde oder ihrer steuerlichen Vertretung erfolgen.

Eine sofortige Prüfung ohne vorherige Ankündigung kann von der Behörde durchgeführt werden, wenn durch eine Ankündigung der Prüfungszweck vereitelt würde, zB bei konkreten Hinweisen, dass Buchhaltungsunterlagen manipuliert oder beiseite geschafft werden.

2.2.2 Verschiebung der Betriebsprüfung

Die Verschiebung einer der Gemeinde oder ihrer steuerlichen Vertretung bereits angekündigten Betriebsprüfung darf nur bei Vorliegen von berücksichtigungswürdigen Gründen erfolgen, die sowohl auf Seite der Gemeinde als auch auf Seite der Behörde liegen können. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen.

Als berücksichtigungswürdige Gründe werden etwa ein lang geplanter wichtiger Messebesuch im Ausland, Krankheit oder ein bereits fixierter Operationstermin, sowie eine bereits gebuchte Urlaubsreise der für die Buchhaltung oder für die einzelnen Unternehmungen hauptverantwortlichen Personen angesehen.

2. Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens

Die Möglichkeit der Verschiebung der Betriebsprüfung darf jedoch nicht über Gebühr strapaziert werden. Hat die Behörde die Vermutung, dass die durch eine Verschiebung gewonnene Zeit zur Sanierung von Buchführungsmängeln genutzt werden soll, ist der Betriebsprüfer angehalten, mit der Prüfung zu beginnen und den Zustand des Rechnungswesens festzustellen. Nach dieser Feststellung kann einem Ersuchen auf angemessene Unterbrechung der Prüfung entsprochen werden.

2.2.3 Prüfungsort

Die Betriebsprüfung ist grundsätzlich im Betrieb des Abgabepflichtigen abzuhalten. Ist dies nicht möglich oder nicht zumutbar, kann die Prüfung auch in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters erfolgen.

Die Gemeinde hat einen zur Durchführung der Betriebsprüfung geeigneten Raum sowie die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich beizustellen.

2.2.4 Beginn der Betriebsprüfung

Zu Beginn der Betriebsprüfung haben sich die Finanzbeamten auszuweisen und den schriftlichen Prüfungsauftrag vorzuweisen, welcher als Legitimation über Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen dient. Dem Steuerpflichtigen oder seinem steuerlichen Vertreter wird eine Zweitschrift des Prüfungsauftrages gegen eine schriftliche Bestätigung ausgehändigt. Wird die Unterschrift verweigert, ist dies vom Prüfer festzuhalten.

Gegen den Prüfungsauftrag kann kein eigenes Rechtsmittel ergriffen werden. Er kann nur indirekt mit einer Berufung gegen einen Bescheid, der aufgrund der Prüfungsergebnisse erlassen wird, bekämpft werden.

Der tatsächliche Prüfungsbeginn ist der Zeitpunkt der Aufforderung des Prüfers, Bücher oder Aufzeichnungen vorzulegen.

2.2.4.1 Selbstanzeige

Vor Beginn der Prüfungshandlung ist der Abgabepflichtige vom Prüfer auf die Möglichkeit der Erstattung einer Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG und deren rechtliche Folgen – bei Erfüllung mehrerer Voraussetzungen: Straffreiheit für begangene Abgabendelikte (vgl im Detail 10.1) – hinzuweisen.

Eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung ist bei vorsätzlichen Vergehen nur bis zum Beginn der eigentlichen Prüfungshandlungen möglich, das ist der Zeitpunkt der Aufforderung, Bücher oder Aufzeichnungen vorzulegen (VwGH 15. 12. 1998, 93/14/0178). Bei fahrlässigen Delikten kann die Anzeige auch noch später, somit während der laufenden Prüfung, erfolgen (VwGH 9. 6. 1986, 84/15/0165).

Die Selbstanzeige kann schriftlich oder mündlich erstattet werden, die erstere Variante empfiehlt sich eher, bei der zweiten hat der Prüfer eine Niederschrift aufzunehmen. Wegen der Bedeutung der Selbstanzeige ist auf dem Prüfungsauftrag vom Prüfer zu vermerken, ob eine Selbstanzeige erstattet wurde und zu welcher Uhrzeit.

2.2.4.2 Betriebsbesichtigung

Da am ersten Tag der Prüfung in der Regel alle wichtigen Personen der Gemeinde anwesend sind, stellt dies eine günstige Gelegenheit für die Durchführung einer Betriebsbesichtigung dar. Diese hat zumindest einmal im Zuge jeder Betriebsprüfung stattzufinden, insbesondere in jenen Fällen, in denen nicht in der Gemeinde geprüft wird.

Bei größeren Gemeinden wird sich der Prüfer auf die Besichtigung der wesentlichen Teile der Betriebe der Gemeinde beschränken. Von besonderem Interesse sind meist Investitionen, die im Prüfungszeitraum getätigt worden sind.

2.2.5 Prüfungsabschluss

2.2.5.1 Vorbesprechung

Vorbesprechungen dienen der Vorbereitung der Schlussbesprechung. Scheint der Sachverhalt der Prüfung hinreichend geklärt, wird meist der Gemeinde und/oder ihrem steuerlichen Vertreter Gelegenheit gegeben, die vom Prüfer ins Auge gefassten Prüfungsfeststellungen, die noch einer genaueren Aufklärung bzw einer Gegenäußerung bedürfen, im Rahmen einer oder mehrerer Vorbesprechungen zu erörtern. Besonders bei komplexen Sachverhalten und schwierigen Rechtsfragen ist es für den Betriebsprüfer notwendig, sich mit dem Standpunkt und der Meinung des Abgabepflichtigen auseinander zu setzen, um etwaige Gegenargumente zu erörtern.

2.2.5.2 Schlussbesprechung

Gemäß § 149 Abs 1 BAO ist nach Beendigung der Prüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten. Die Schlussbesprechung gilt als formaler Abschluss des Prüfungsverfahrens. Sie bietet der Gemeinde bzw ihrer steuerlichen Vertretung nochmals Gelegenheit, mit dem Prüfer das Prüfungsergebnis zu erörtern und dient der Wahrung des Parteiengehörs.

Die Gemeinde und ihr steuerlicher Vertreter sind unter Setzung einer angemessenen Frist zur Schlussbesprechung zu laden. Meist erfolgt eine telefonische Terminabsprache zwischen den Beteiligten oder der Termin wird im Rahmen einer Vorbesprechung fixiert. Nur in den seltensten Fällen erfolgt eine schriftliche Ladung aus Beweisgründen.

Über den Inhalt der Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Sie beweist, dass der Steuerpflichtige über die Prüfungsfeststellungen informiert wurde und das Parteiengehör gewahrt wurde. Einwendungen oder Beweisanträge des Steuerpflichtigen sind darin festzuhalten.

Meist wird die Niederschrift an Ort und Stelle erstellt und von den Teilnehmern der Schlussbesprechung unterfertigt. Es besteht aber auch die Möglichkeit, die Niederschrift im Nachhinein zu erstellen und möglichst zeitnah im Umlaufwege zur Unterfertigung vorzulegen. Der Gemeinde muss immer ein Exemplar der Niederschrift ausgefolgt werden.

2.2.5.3 Entfall der Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung kann aus folgenden drei Gründen entfallen:

- Nach der Prüfung tritt keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ein.
- Die Gemeinde oder ihr steuerlicher Vertreter verzichten in einer eigenhändig unterzeichneten Erklärung auf die Abhaltung der Schlussbesprechung.
- Trotz schriftlicher Vorladung erscheint weder ein Vertreter der Gemeinde noch der steuerliche Vertreter zur Schlussbesprechung. Liegt ein Zustellnachweis für die Ladung vor, ist kein weiterer Termin für die Schlussbesprechung anzuberaumen. Erfolgte die Terminvereinbarung mündlich, ist ein neuer Termin festzulegen, zu dem der Steuerpflichtige und sein Vertreter mit Zustellnachweis zu laden sind.

2.2.5.4 Rechtsmittelverzicht

Die Gemeinde kann vor der Erlassung von Bescheiden auf die Ergreifung von Rechtsmitteln verzichten. Der Verzicht auf die Einbringung einer Berufung wird in einer eigenen Niederschrift festgehalten.

Der Rechtsmittelverzicht hat

- den Inhalt der zu erwartenden Bescheide,
- die Steuerbemessungsgrundlage,

2. Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens

- die Höhe der Abgabe laut Betriebsprüfung,
- sowie die Abweichung von den bisherigen Festsetzungen zu enthalten.

2.2.5.5 Bericht

Über das Ergebnis der Betriebsprüfung ist von der Behörde ein schriftlicher Bericht zu erstellen. Eine Abschrift dieses Berichtes ist der Gemeinde zu übermitteln.

Der Prüfungsbericht ist gleichzeitig Begründung für jene Bescheide, die auf Grund der Prüfungsfeststellungen zu erlassen sind. Der Bericht hat folgende fünf Teile zum Inhalt:

1. Allgemeines (Unternehmen, steuerliche Vertretung, Prüfungsgegenstand)
2. Buchführung und Aufzeichnungen (formelle und materielle Mängel bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen)
3. Steuerliche Feststellungen (eigentliche Prüfungsfeststellungen)
4. Verfahren (Gründe der Wiederaufnahme des Verfahrens)
5. Prüfungsabschluss (Niederschrift der Schlussbesprechung)

2.2.6 Bescheidausfertigungen

Soweit Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO vorliegen (siehe Kapitel 5.2.5.), steht am Ende einer Betriebsprüfung die Bescheidausfertigung durch die Abgabenbehörde, die den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragen. Wurde von der Gemeinde kein Rechtsmittelverzicht abgegeben, oder widerspricht der Bescheid der Niederschrift des Rechtsmittelverzichtes, so kann die Gemeinde das Rechtsmittel der Berufung erheben, soweit ein Berufungsgrund vorliegt.

3. VERWALTUNG UND AUSWAHL DER PRÜFUNGSFÄLLE

Die Erhebung von Abgaben, die den Finanzämtern obliegt, beinhaltet auch die abgabenbehördlichen Prüfungen.

Mit der Reform der Finanzverwaltung, die zwischenzeitig abgeschlossen ist und örtlich im Bundesgebiet zeitversetzt stattgefunden hat, wurde die ehemalige Betriebsprüfungsabteilung (Außendienst) mit der seinerzeitigen Veranlagungsabteilung (Innendienst) zur „Betriebsveranlagung“ zusammengeführt. Unternehmerische Steuersubjekte werden nunmehr von einem Team dieser Betriebsveranlagung sowohl im Bereich der Festsetzung als auch der Überprüfung der erklärten Besteuerungsgrundlagen umfassend betreut.

Die Außenprüfungen werden daher von speziell für den Außendienst und die Prüfung ausgebildeten Mitgliedern der Teams durchgeführt. Dies gilt auch für die Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA).

Für die Prüfung der sogenannten Großbetriebe (Jahresumsatz über € 4.000.000,-) ist als selbständige Dienststelle die Großbetriebsprüfung zuständig, die aber jedenfalls im Namen und Auftrag des sachlich und örtlich zuständigen Finanzamtes prüft.

Da die vollständige Prüfung aller Unternehmen weder personell möglich noch tatsächlich notwendig ist – es kann durchaus davon ausgegangen werden, dass ein nicht unbeträchtlicher Teil der Abgabepflichtigen inhaltlich richtige Erklärungen abgibt – ist es erforderlich aufgrund bestimmter Kriterien Fälle auszuwählen, die dann tatsächlich geprüft werden. Die Überlegungen, die zu den derzeitigen Auswahlkriterien führen, werden einerseits aus dem Grundsatz der Gleichmäßig-

3. Verwaltung und Auswahl der Prüfungsfälle

keit der Besteuerung und andererseits aus dem gesetzlichen Auftrag, darüber zu wachen, dass Abgaben nicht zu Unrecht verkürzt werden abgeleitet.

Auch dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie Rechnung tragend werden folgende, wesentliche Auswahlkriterien angewandt:

Zeitauswahl:

Es werden die Fälle ausgewählt, die am längsten nicht geprüft sind.

Gruppenauswahl:

Die Auswahl dieses Teiles der Prüfungsfälle erfolgt edv-gesteuert durch ein Zufallszahlensystem, das eine optimierte Streuung nach einem objektiven mathematischen Verfahren ermöglicht.

Einzelauswahl:

Hier erfolgt die Auswahl zur Prüfung aufgrund individueller Merkmale und verfolgt die Einzelauswahl im Gegensatz zu den anderen Auswahlkriterien, die eher der Generalprävention zugeordnet werden können, primär den Zweck der Verhinderung von Abgabenverkürzungen (Spezialprävention).

Das Ergebnis der Fallauswahl ist der **Jahresprüfungsplan**, dessen Umfang sich an der Prüfungskapazität (Anzahl der Prüfer) orientiert.

Die einzelnen Fälle werden in weiterer Folge (zu Jahresbeginn bzw während des Jahres bei Bedarfprüfungen) den BetriebsprüferInnen zugeteilt, wobei neben einer gleichmäßigen Auslastung auch auf Branchenkenntnisse und spezielle Erfahrungen Rücksicht genommen wird.

4. VORBEREITUNG DER BETRIEBSPRÜFUNG

4.1 PRÜFUNGSORT

Die Gemeinde hat gemäß § 141 Abs 1 BAO einen zur Durchführung der Betriebsprüfung geeigneten Raum sowie die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich beizustellen.

Dem oder den Prüfern sollte ein eigener Raum zur Verfügung gestellt werden, der ausreichend Arbeitsplatz und Möglichkeiten zur Ablage von Unterlagen bietet. Weiters ist für Beleuchtung, Beheizung und Stromversorgung als „geeignete Hilfsmittel“ zu sorgen. Ein dunkler Abstellraum oder der Kopierraum als „Prüfungszimmer“ wird das Prüfungsklima nicht fördern und auch mögliche Hoffnungen auf ein rasches Prüfungsende nicht erfüllen.

Kann ein geeigneter Raum für die Betriebsprüfung nicht von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden, kann die Prüfung auch in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters oder auch in den Amtsräumen des Finanzamtes erfolgen. Die Auswahl des Prüfungsortes hat diesfalls nach verfahrensökonomischen Gesichtspunkten zu erfolgen, wobei das Augenmerk vor allem auf die Aufbewahrungsmöglichkeit von Unterlagen, den Platzbedarf und die Logistik zu legen ist.

4.2 VORBEREITUNG DER PRÜFUNGSUNTERLAGEN

Oftmals wird der Betriebsprüfer mit der Ankündigung der Betriebsprüfung auch gleichzeitig die bereitzustellenden Unterlagen mitteilen. Es dürfen all jene Unterlagen und Schriftstücke angefordert werden, die für die Erhebung der Abgaben eine Bedeutung besitzen, zB Journal, Hauptbuch, Sachkonten, Anlageverzeichnis, Lohnkonten, Belegordner oder sonstige Unterlagen wie diverse Verträge. Eine Aufforderung, alle notwendigen Unterlagen bereit zu stellen, wäre

zu unpräzise. Der Prüfer hat die gewünschten Bücher, Verträge oder Protokolle genau zu bezeichnen.

Bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen mit EDV ist die Gemeinde verpflichtet, auf ihre Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und – soweit erforderlich – dauerhafte Wiedergaben (Ausdrucke) beizubringen. Weiters besteht die Pflicht, **auf Verlangen der Abgabenbehörde**, Datenträger (meist eine CD) mit den gespeicherten Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung zu stellen.

4.3 SELBSTANZEIGE

Wie unter Punkt 2.2.4.1. bereits dargestellt, kann bis zur Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden. In der Praxis kommen Selbstanzeigen selten vor.

Sind der Gemeinde Missstände oder Unkorrektheiten in der Buchhaltung bekannt, die ein Vorsatzdelikt nach dem Finanzstrafgesetz (FinStrG) verwirklichen (vorrangig vorsätzliche Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG), so ist nun die letzte Gelegenheit, durch eine Selbstanzeige mit einem blauen Auge davon zu kommen.

Neben der rechtzeitigen Erstattung der Anzeige sind noch weitere Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung zu erfüllen (vgl dazu 10.1).

- Schadensgutmachung durch Entrichtung der bisher vorenthaltenen Abgaben nach Maßgabe der Abgaben: oder innerhalb eines bewilligten Zahlungsaufschubes von längstens zwei Jahren.
- Präzise Angaben: Genaue zahlenmäßige Darlegung der begangenen Verfehlung und Offenlegung der für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände.

- Explizite Täterbenennung: Namentliche Bezeichnung jener natürlichen Person(en), welcher/welchen das finanzstrafrechtliche Delikt zuzurechnen ist.
- Erstattung der Anzeige bei der örtlich und sachlich zuständigen Behörde.

Um alle Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zu erfüllen, sind somit eine zahlenmäßig genaue, für die Behörde nachvollziehbare Aufstellung oder Rechnung anzufertigen und die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände ohne Verzug offen zu legen.

5. PRÜFUNGSABLAUF

5.1 PRÜFUNGSABLAUF AUS DER SICHT DER FINANZVERWALTUNG

5.1.1 Anmeldung

Es besteht die gesetzliche Verpflichtung die Prüfung tunlichst eine Woche vorher beim Abgabepflichtigen bzw seinem steuerlichen Vertreter anzukündigen, sofern nicht der Zweck der Prüfung hiedurch vereitelt wird.

In der Regel wird dies fernmündlich erfolgen, wobei der Tag der Ankündigung sowie der vereinbarte Termin schriftlich im Arbeitsbogen zu dokumentieren ist.

Aus berücksichtigungswürdigen Fällen kann eine Verschiebung der Prüfung erfolgen.

5.1.2 Prüfungsort

Die Prüfung ist grundsätzlich im Betrieb des Abgabepflichtigen durchzuführen. Ist dies nicht möglich oder zumutbar hat sie in den Amtsräumen oder in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters zu erfolgen.

Wegen der Unmittelbarkeit der Überprüfung des gesamten betrieblichen Geschehens im Unternehmen selbst stellt die Prüfung beim Abgabepflichtigen direkt auch einen Eingriff in den laufenden, täglichen Ablauf dar, sollte aber dennoch die Regel sein.

Ist die Prüfung im Betrieb allerdings nicht zumutbar oder unmöglich, hat jedenfalls vor Beginn oder während der Prüfung eine eingehende Betriebsbesichtigung zu erfolgen.

5.1.3 Beginn

Die Prüfungsorgane haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Prüfungsauftrag nachweislich dem Abgabepflichtigen oder dessen steuerlichen Vertreter zur Kenntnis zu bringen und eine Durchschrift auszufolgen.

Als Beginn anzusehen ist nach allgemeiner Auffassung der Zeitpunkt, in dem der Abgabepflichtige aufgefordert wird, die Bücher und Aufzeichnungen vorzulegen.

5.1.4 Belehrungen

Sofern keine steuerliche Vertretung vorliegt und es verlangt wird, sind den Parteien Anleitungen zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen zu geben und sie über die unmittelbar mit ihren Handlungen verbundenen Rechtsfolgen zu belehren.

Ausdrücklich festgelegt ist, dass vor Beginn der eigentlichen Prüfungshandlungen der Abgabepflichtige auf die Möglichkeit der Erstattung einer Selbstanzeige hinzuweisen ist. Die Wirksamkeit einer vor Beginn der Prüfung erstatteten Selbstanzeige (besonders im Hinblick auf eine Strafbefreiung) obliegt ausschließlich der Prüfung durch die Strafsachenstelle.

5.1.5 Prüfungshandlungen

Die eigentlichen Prüfungshandlungen sind abschließend und umfassend im Einzelnen nicht geregelt, allerdings stellen die Verfahrens- und Ermittlungsgrundsätze (Recht auf Parteiengehör, Auskunftseinholung, amtswegige Ermittlungspflicht etc) der BAO einen gesetzlichen Rahmen dar.

Zweckmäßigerweise wird zu Beginn der zeitliche und organisatorische Ablauf besprochen werden, wie zB Ansprech- und Auskunftspersonen im Unternehmen, Anforderung der Unterlagen, Art und Form des Informationsaustausches etc.

Unter Bücher und Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen, deren Vorlage zur Durchführung der Prüfung am Anfang dieser gefordert werden, versteht man nicht nur die Buchhaltung im eigentlichen Sinn, sondern alle Teile des betrieblichen Rechnungswesens inklusive der Belege und auch Hilfsaufzeichnungen.

Das zeitgerechte Verlangen und in weiterer Folge die zeitgerechte Vorlage dienen der Verwaltungsökonomie und verhindern unnötige Verzögerungen im Prüfungsablauf.

Um einen Überblick zu erhalten und Zugang zu den Prüffeldern zu finden, ist auch die Untersuchung und Überprüfung der Organisation des Rechnungswesens unabdingbar. System, Methode der Buchführung, die Hilfs- und Nebenbücher sowie die Belegaufbewahrung und -organisation sind von Bedeutung. Insbesondere bei EDV-Buchhaltungen wird aufgrund des unvergleichlich größeren Multiplikatoreffekts bei Vorliegen von Systemmängeln eine Überprüfung stattfinden müssen.

Zur Klärung des Sachverhaltes notwendige Fragen sollten sich grundsätzlich an den Abgabepflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreter richten oder an vom Pflichtigen namhaft gemachte Dienstnehmer. Ist allerdings anzunehmen, dass dies nicht zum Erfolg führt, können andere Betriebsangehörige und Auskunftspersonen befragt werden.

Die Auswertung und Erstellung von Kontrollmitteilungen finden ebenfalls innerhalb der Prüfung statt.

Eine große Rolle im BP-Verfahren spielen die Niederschriften. Ein Großteil der Sachverhalte, die zu beurteilen sind, ist zwar in den Büchern, Aufzeichnungen etc festgehalten, für den Rest allerdings ist eine Niederschrift das Beweismittel.

Während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens stellt die Wahrung des Parteiengehörs nicht nur eine selbstverständliche Respektierung eines Rechtes

des Abgabepflichtigen dar, sondern ist auch aus dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie geboten. Dieses Recht wird in der Regel formlos in Gesprächen und Besprechungen mit dem Abgabepflichtigen gewahrt und ist auch Voraussetzung dafür, dass der Abgabepflichtige seinen Mitwirkungsverpflichtungen nachkommen kann.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Zeitdauer und der Umfang einer Prüfung wesentlich von der Unternehmensgröße, den zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträumen sowie dem Umfang des Rechnungswesens und vor allem der Kooperationsbereitschaft des Pflichtigen abhängt.

5.2 PRÜFUNGSABLAUF AUS DER SICHT DES STEUERPFLICHTIGEN

5.2.1 Prüfungsbeginn

Zur Vorstellungs- und Ausweispflicht des Prüfers, der Aushändigung des Prüfungsauftrages, der Betriebsbesichtigung sowie der Möglichkeit der Selbstanzeige möchten wir auf die Ausführungen der Kapitel 2.2.4. und 4.3. verweisen.

Der tatsächliche Prüfungsbeginn ist mit dem Zeitpunkt anzusetzen, an dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen auffordert. Wenn nicht bereits mit der Ankündigung der Betriebsprüfung die vorzulegenden Unterlagen mitgeteilt wurden, wird nun eine Präzisierung der gewünschten Bücher und Aufzeichnungen erfolgen.

Sämtliche Unterlagen wird der Betriebsprüfer nicht auf einmal anfordern, da es leicht sein kann, dass er diese in seinem Prüferzimmer gar nicht unterbringt. Oftmals ergeben sich im Zuge der Prüfung manche Fragen, zu deren Abklärung detaillierte Unterlagen erforderlich sind, erst später. Trotzdem hat der Prüfer zur Gewährleistung eines zügigen Prüfungsablaufes die Vorlage aller benötigten Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen zeitgerecht zu verlangen.

Werden dem Prüfer die angeforderten Bücher und Aufzeichnungen nicht ausgehändigt – aus welchem Grund auch immer –, so wird dies zum Zweck der Beweissicherung in einer Niederschrift festgehalten. Eine Verweigerung der Herausgabe der Buchhaltung berechtigt die Behörde zur Schätzung der Bemessungsgrundlage. Dies kommt in der Praxis selten vor.

Die Vorlage von Sitzungsprotokollen von nicht öffentlichen Gemeinderatssitzungen ist immer wieder ein Diskussionspunkt bei Betriebsprüfungen in Gemeinden. Der Prüfer darf die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnung sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblichen Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen. Wenn für die Beurteilung der Abgabenerhebung ein Sitzungsprotokoll einer nicht öffentlichen Gemeinderatssitzung maßgeblich ist, so ist auch dieses (und nur dieses) von der Gemeinde auszuhändigen.

Den zeitlichen Rahmen der Prüfung gibt der Prüfungsauftrag vor. In der Regel sind dies die letzten drei Jahre, für die Veranlagungen durchgeführt bzw. Steuererklärungen eingereicht wurden. Sollten im Zuge der Prüfung bedeutende Mängel festgestellt werden, von denen anzunehmen ist, dass sie auch in früheren Jahren bestehen, kann die Behörde den Prüfungszeitraum auch in die Vergangenheit ausdehnen. Rechtliche Schranken setzen das Wiederholungsverbot und die Verjährung.

5.2.2 Prüfung der Richtigkeit des Rechnungswesens

Der Betriebsprüfer nimmt eine Kontrolle der formellen als auch der materiellen Richtigkeit des Rechnungswesens vor. Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Frage zu stellen. Ist an der formalen Führung der Bücher kein Mangel zu

erkennen, so sind sie für die Abgabenerhebung heranzuziehen. Wäre dies nicht der Fall, so wäre von der Behörde eine Schätzung vorzunehmen.

5.2.3 Belegprüfung

Als unumstößlicher Grundsatz gilt: Keine Buchung ohne Beleg! Die Gestaltung des Belegwesens ist eng mit der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens verknüpft. Ausgaben sind daher im Allgemeinen durch schriftliche Belege (Rechnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden) nachzuweisen und diese sind dem Prüfer auf Verlangen vorzulegen.

Eigenbelege werden nur dann als Nachweis anerkannt, wenn nach der Natur der Ausgabe kein Fremdbeleg erhältlich ist (zB Trinkgelder). Bei fehlenden Belegen kann der Steuerpflichtige versuchen, seine Ausgaben dem Betriebsprüfer glaubhaft zu machen, was eine schlüssige Behauptung aller maßgeblichen Umstände voraussetzt. Nach der Rechtsprechung ist ein Sachverhalt glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

5.2.4 Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung als Abschluss der unmittelbaren Prüfungshandlungen des Betriebsprüfers in der Gemeinde wurde bereits im Kapitel 2.2.5. behandelt. Auf detailliertere Ausführungen in Kapitel 7. wird verwiesen.

5.2.5 Bericht

Gemäß Abschnitt 5.8.1 DBP ist über das Ergebnis einer Außenprüfung immer ein schriftlicher Bericht zu erstellen. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn keine Änderung der erklärten oder veranlagten Besteuerungsgrundlage eintritt (Nullbericht).

Die inhaltliche Gliederung des Berichtes wurde bereits in Kapitel 2.2.5.5. dargestellt. Vertiefend eingegangen werden soll hier auf den Verfahrensteil, der die rechtliche Grundlage für die Abänderung der Bemessungsgrundlagen und die nachfolgenden Bescheide bildet.

Rechtskräftig abgeschlossene Abgabeverfahren können nur bei Vorliegen der im § 303 BAO genannten Voraussetzungen wieder aufgenommen werden. Werden bei einer Betriebsprüfung Feststellungen getroffen, die einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 4 BAO darstellen, so erfolgt eine **Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen**. Dies ist der Fall, wenn

- der ursprüngliche Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde, oder
- Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne „grobes“ Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auf die Wiederaufnahmegründe des letzten Punktes stützen sich 99 % der Fälle jedes Betriebsprüfungsverfahrens. Tatsachen, die der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung schon bekannt waren bzw gewesen sein mussten (zB aus Steuererklärung oder Beilagen), stellen keine Wiederaufnahmegründe dar.

Trifft der Betriebsprüfer keine Feststellungen, die einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 4 BAO darstellen, so bleibt seine Arbeit ohne Ergebnis. Die

rechtskräftig gewordenen Bescheide des Prüfungszeitraumes behalten ihre Gültigkeit.

Im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gilt der ursprüngliche Bescheid als aufgehoben und die gesamte Bemessungsgrundlage des Bescheides kann (begründet) abgeändert werden. Hat beispielsweise die Finanzbehörde einen Fehler gemacht und damit Steuereinnahmen von € 10.000,- verwirkt, da der (ursprüngliche) Bescheid rechtskräftig geworden ist, kann sie durch die Feststellung eines Wiederaufnahmegrundes, welcher eine Steuernachzahlung von € 200,- auslöst, auch den Fehler über die € 10.000,- „korrigieren“. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betrifft nicht nur den Wiederaufnahmegrund selbst, sondern das gesamte Verfahren bzw das gesamte Wirtschaftsjahr als Grundlage eines Bescheides.

5.2.6 Bescheiderlassung

Wurde mit dem Prüfbericht die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 BAO eingeleitet, erlässt die Finanzbehörde basierend auf den Feststellungen des Prüfberichtes „neue“ Bescheide.

6. PRÜFUNGSSCHWERPUNKTE

6.1 PRÜFUNGSSCHWERPUNKTE IN DER GEMEINDE

Im Folgenden sollen jene Bereiche erörtert werden, mit denen sich eine Gemeinde im Rahmen einer Betriebsprüfung konfrontiert sieht. Im Bereich der Umsatzsteuer sind insbesondere der Vorsteuerabzug (VStA), generell die gemischte Nutzung von Wirtschaftsgütern sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden durch Gemeinden relevant. Im Rahmen der Körperschaftsteuer beschäftigen besonders Sachverhalte, die im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Hoheits- und Unternehmensbereich auftreten, wie etwa die Thematik der Mischbetriebe und das Zusammenfassen von Betrieben gewerblicher Art (kurz BgA). Erfahrungsgemäß können darüber hinaus auch noch Problemstellungen im Zusammenhang mit KEST-Befreiungen für KÖR und die Frage eines möglichen Dienstgeberbeitrags für Gemeindebedienstete von Bedeutung sein, wobei letzteres nur im Rahmen von sogenannten Gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA).

6.1.1 Umsatzsteuer

6.1.1.1 Tätigkeiten im Rahmen eines BgA

Für KÖR gilt nicht der allgemeine Unternehmerbegriff des § 2 Abs 1 UStG. Grundsätzlich sind KÖR nur im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch tätig (§ 2 Abs 3 UStG). Dabei knüpft das Umsatzsteuerrecht an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA in § 2 Abs 1 KStG an. Dieser definiert den BgA als eine Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nachgeht, der Erzielung von Einnahmen oder, im Fall des Fehlens der Beteiligung

am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, von anderen wirtschaftlichen Vorteilen dient und nicht der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet wird.

Darüber hinaus erweitert § 2 Abs 3 UStG den umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich um bestimmte Tätigkeiten, die nach Körperschaftsteuerrecht als nicht steuerbare Hoheitsbetriebe gelten (sogenannte fiktive BgA). Im Unterschied zum KStG, kommt die Unternehmereigenschaft der KÖR und nicht den einzelnen BgA zu, weswegen der umsatzsteuerliche Unternehmensbereich einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft aus der Summe ihrer Betriebe bzw Tätigkeiten nach § 2 Abs 3 UStG gebildet wird.

Neben den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs 3 UStG müssen BgA nach der Rechtsprechung auch das Merkmal der Einnahmenerzielung im Sinne des § 2 Abs 1 UStG erfüllen. Reinen **Selbstversorgungsbetrieben** von KÖR kommt keine Unternehmereigenschaft zu. In der Praxis hat man versucht, Selbstversorgungsbetriebe in BgA im Sinne des § 2 Abs 1 UStG einzugliedern, um mögliche Vorteile, die Unternehmern im Umsatzsteuerrecht zustehen, in Anspruch nehmen zu können.

Die Lehre hat zur Lösung dieses Problems eine Theorie entwickelt, wonach „*die unternehmerische Einnahmenerzielung der KÖR auf den Selbstversorgungsbetrieb*“ abfährt.¹ Die Finanzverwaltung hat sich in den UStRL 2000 dieser Rechtsansicht genähert und geht in Rz 267 nunmehr davon aus, dass lediglich Selbstversorgungsbetriebe, die ausschließlich Eigenverbrauchs Zwecken dienen, nicht zum Unternehmensbereich gerechnet werden. Solche Betriebe bleiben lediglich körperschaftsteuerpflichtig. Erbringen Selbstversorgungsbetriebe hingegen Leistungen für unternehmerische Bereiche einer Gemeinde, werden nur diese Leistungen dem Unternehmensbereich zugerechnet und berechtigen zum VStA.

¹ Rathgeber, Die steuerrechtliche Behandlung von Selbstversorgungsbetrieben, RFG 2004, 61.

Beispiel

Der **Bauhof** einer Gemeinde (Selbstversorgungsbetrieb) ist für seinen Leistungsbezug dann zum VStA berechtigt, wenn diese Leistungen unternehmerischen Zwecken dienen und entsprechende Einnahmen erzielt werden. Wenn die für den Unternehmensbereich bezogene Leistung für Hoheitszwecke ausgeführt wird, liegt der umsatzsteuerrechtliche Tatbestand des Eigenverbrauchs vor.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Bauhof nach der Verwaltungspraxis dann einen eigenen BgA begründet, wenn Leistungen an Dritte (z.B. Nachbargemeinden) erbracht werden und die Bagatellgrenze von € 2.900,- überschritten wird. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht müsste eine privatwirtschaftliche Tätigkeit auch dann vorliegen, wenn genannte Grenze unterschritten wird.

Werden Leistungen für den Unternehmensbereich einer KÖR erbracht, berechtigen diese zu einem VStA. Voraussetzung für die Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuern ist, dass die Leistung gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG im Inland für Zwecke des Unternehmens ausgeführt und die Formerfordernisse hinsichtlich Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 1 UStG erfüllt werden. Der Leistungsempfänger muss Unternehmer sein, das heißt, dass die Gemeinde grundsätzlich über BgA im Sinne des § 2 Abs 3 UStG verfügen und die bezogene Leistung für den Unternehmensbereich der Gemeinde bestimmt sein muss. Leistungen, die für den Hoheitsbereich bezogen werden, berechtigen nicht zum VStA.

Beispiel

Kanalbauarbeiten berechtigen zum VStA, wohingegen die Erhaltung des Straßennetzes als klassisch hoheitliche Tätigkeit

einer Gemeinde zu qualifizieren ist. Werden Asphaltierungsarbeiten anlässlich einer Kanalverlegung ausgeführt, berechtigen diese auf jeden Fall zum VStA, soweit sie auf die Künettenbreite entfallen. Darüber hinausgehend können Vorsteuern geltend gemacht werden, wenn Beschädigungen des Straßennetzes nachgewiesen werden und diese auf den Kanalbau zurückzuführen sind. Die Praxis zeigt, dass dies in der Regel der Fall ist.

Werden bezogene Leistungen sowohl für den Unternehmens-, als auch für den hoheitlichen Bereich erbracht, spricht man von gemischter Nutzung.

6.1.1.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Allgemein

Im Rahmen der Betriebsprüfung von Gemeinden wird ein Prüfungsschwerpunkt erfahrungsgemäß auf den Bereich der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter gelegt. Geprüft wird insbesondere, ob Gegenstände überhaupt dem Unternehmensbereich einer Gemeinde zugerechnet werden können und inwieweit die hoheitliche Nutzung über den sogenannten Eigenverbrauch zu korrigieren ist. Vor allem im Falle von nicht direkt zurechenbaren Leistungen (zu diesem Begriff noch ausführlich unter Kapitel 6.1.1.3.) stellt sich regelmäßig die Frage nach dem Umfang der unternehmerischen Nutzung. Die Schwierigkeit liegt vor allem in der Ermittlung des Vorsteuerschlüssels und welche Bezugsgrößen für die Ermittlung dieses Schlüssels heranzuziehen sind. Aufgrund des Umstandes, dass die diesbezügliche Rechtsprechung sehr einzelfallbezogen ist, lassen sich daraus keine allgemeinen Leitlinien ableiten. Darüber hinaus gestaltet sich die Verwaltungspraxis in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich. Hierbei tun sich vor allem im Bereich der laufenden Kosten von Amtsgebäuden besondere Probleme auf, da diese in der Regel nur indirekt dem Unternehmens- bzw Hoheitsbereich einer Gemeinde zugerechnet werden können und sich sämtliche Gemeindeaktivitäten im zu ermittelnden Vorsteuerschlüssel widerspiegeln sollten.

TIPP:

Es empfiehlt sich daher, Zweifelsfragen vorab mit der Finanzverwaltung abzustimmen und dementsprechend die Ermittlung des Vorsteuerschlüssels zu gestalten. Eine laufende Adaptierung entsprechend den tatsächlichen Gegebenheiten ist unumgänglich.

Eigenverbrauch

Bezüglich der hoheitlichen Nutzung von Wirtschaftsgütern, die dem Unternehmensbereich der Gemeinde zugeordnet werden, ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern der „Eigenverbrauch“ zu berücksichtigen. Seit dem 1. 1. 2004 haben die Tatbestände der **fiktiven Lieferung** (§ 3 Abs 2 UStG) und der **fiktiven sonstigen Leistung** (§ 3a Abs 1a UStG) die alten Eigenverbrauchstatbestände des Entnahme- und Nutzungseigenverbrauchs (**Verwendungseigenverbrauch**) sowie des Eigenverbrauchs durch sonstige Leistung ersetzt (BGBl I 2003/134).

Bewegliche Wirtschaftsgüter (Mobilia)

Für die Gewährung des VStA ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen entscheidend, dass Wirtschaftsgüter dem Unternehmensbereich einer Gemeinde zugerechnet werden können. Dies ist der Fall, wenn sie mindestens zu 10 % unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs 2 UStG). Aufgrund der EuGH-Judikatur wurden im österreichischen Umsatzsteuerrecht Zuordnungswahlrechte eingeführt, die dem Unternehmer zwei Möglichkeiten eröffnen.

- Die Gemeinde kann als Unternehmer im Erwerbszeitpunkt von den gesamten Anschaffungskosten eines beweglichen Wirtschaftsgutes, beispielsweise eines Kommunalfahrzeugs oder eines PCs, den VStA geltend machen. Voraussetzung ist, dass die unternehmerische Nutzung über der 10 %-Grenze liegt. Der hoheitliche Nutzungsanteil muss als fiktive sonstige Leistung versteuert werden, wobei gemäß § 4 Abs 8 lit a UStG als Bemessungsgrundlage die auf die Nutzung entfallenden Kosten herangezogen werden müssen (anteilige Abschreibung und die anteilige Betriebskosten).

- Alternativ dazu besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, das Fahrzeug nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensbereich der Gemeinde zuzuordnen und von vornherein nur einen aliquoten VStA geltend zu machen. Mangels Eigenverbrauch muss die fiktive sonstige Leistung diesfalls nicht versteuert werden (§ 12 Abs 2 Z 1 lit b UStG).

Gemischt genutzte Immobilien

Wesentlich komplexer stellt sich die gemischte Nutzung eines Gebäudes auf Ebene der Gemeinden dar. So wird beispielsweise ein **Amtsgebäude** häufig neben der unternehmerischen Nutzung auch hoheitlich verwendet. Als Reaktion auf das viel diskutierte *Seeling-Urteil* des EuGH (Rs C 169/00 vom 8. 3. 2003), wonach dem Steuerpflichtigen auch aus dem nicht-unternehmerisch genutzten Gebäudeteil der VStA zustehe, hat es in Österreich eine Reihe von gesetzlichen Änderungen gegeben. Gegenwärtig, seit dem 1. 5. 2004 (BGBl I 2004/27), wird die nicht-unternehmerische Nutzung eines dem Unternehmensbereich zugeordneten Grundstückes als nicht steuerbar behandelt (§ 3a Abs 1a Z 1 letzter Satz UStG iVm § 12 Abs 3 Z 4 UStG). Hinsichtlich des hoheitlich genutzten Teils eines Gebäudes steht kein VStA aus den Errichtungskosten zu. Mit Wirkung ab 1. 2. 2005 wurde außerdem die 10 %-Grenze bezüglich der unternehmerischen Nutzung auch auf Gebäude ausgedehnt (§ 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG, geändert durch BGBl I 2004/180). Eine betriebliche Nutzung unter 10 % berechtigt daher nicht mehr zu einem VStA. Bezüglich der Gemeinschaftsrechtskonformität der derzeitigen Rechtslage sind zahlreiche Gerichtsverfahren anhängig. Die entgeltliche Entscheidung der österreichischen Höchstgerichte und des EuGH bleibt abzuwarten.

6.1.1.3 Aufteilung der Vorsteuern

Bewirkt der Unternehmer sowohl Umsätze die zum VStA berechtigen, also auch solche die vom VStA ausschließen, kann nur ein Teil der von ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Bei der

Ermittlung des nicht abzugsfähigen Teils der Vorsteuern werden verschiedene Methoden angewandt. Laut § 12 Abs 4 UStG hat der Unternehmer die Vorsteuern in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Dabei kommen drei unterschiedliche Methoden zur Anwendung:

1. **direkte Aufteilung** nach der Zurechenbarkeit der einzelnen Leistungen zu den steuerbaren und nichtsteuerpflichtigen Umsätzen (primäre Methode § 12 Abs 3 UStG);
2. **indirekte Aufteilung** der nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis, sogenannte Mischmethode (§ 12 Abs 5 Z 2 UStG);
3. Aufteilung der gesamten Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen (§ 12 Abs 5 Z 1 UStG);

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige in der Wahl der Methode frei, wobei die zweite und die dritte Methode (sogenannte **Umsatzschlüsselmethode**) Ausnahmen vom primären **Grundsatz der Aufteilung nach der Zurechenbarkeit** darstellen. Sie sind gemäß § 12 Abs 6 UStG dann unzulässig, wenn es zu deutlichen Abweichungen von der ersten Methode kommt (vgl UStRL 2000, Rz 2031 ff). Im Übrigen sind bei der Umsatzschlüsselmethode alle Leistungen, auch der Eigenverbrauch, miteinzubeziehen.

TIPP:

Wenn nun der Abgabepflichtige im Abgabeverfahren, im speziellen im Rahmen einer Betriebsprüfung, keine ausreichenden Anhaltspunkte bezüglich der Aufteilung seiner Vorsteuerbeträge nach dem Zurechenbarkeitsgrundsatz vorweisen kann, darf die Abgabenbehörde neben der Aufteilung nach der direkten Zurechnung subsidiär auch die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel vornehmen.² Entscheidend ist daher, dokumentieren zu können, wie die betreffenden Anteile

² UStRL 2000, Rz 2032.

6. Prüfungsschwerpunkte

ermittelt wurden. Die Informationsbeschaffung ist vor allem in der Hektik einer Betriebsprüfung oft schwierig und unbefriedigend. Daher sollten von der Gemeinde von vornherein alle relevanten Daten erhoben werden (zB Buchungszeilen, Einnahmen, Kilometer, Betriebsstunden usw).

6.1.1.4 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch eine Gemeinde begründet einen fiktiven BgA nach § 2 Abs 3 UStG. Nach ständiger Rechtsprechung ist Voraussetzung für die Anerkennung als fiktiver BgA, dass die Vermietung und Verpachtung auf Grundlage eines zivilrechtlichen Bestandvertrages im Sinne des § 1090 ABGB erfolgt, wobei das Hauptmerkmal eines solchen Vertrages die **Entgeltlichkeit** ist, die den Bestandvertrag von der Leihe nach § 971 ABGB abgrenzt. Im Gegensatz zum zivilrechtlichen Begriffsverständnis vertritt die Finanzverwaltung bezüglich des Begriffs der Entgeltlichkeit den **Grundsatz der Betriebskostendeckung**. Entgeltlichkeit ist dann anzunehmen, wenn die Betriebskosten im Mietzins Deckung finden (UStRL 2000, Rz 265). Laut dem Bundesministerium für Finanzen (BMF)³ sind unter dem Begriff der Betriebskosten alle verbrauchsunabhängigen und verbrauchsabhängigen Betriebskosten im Sinne des §§ 21 ff MRG zu verstehen. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) ist nicht miteinzubeziehen, da sie nicht durch den Betriebskostenbegriff gedeckt ist.

TIPP:

Zu beachten ist, dass die bloße Weiterverrechnung der Betriebskosten, als alleiniges Mietentgelt, noch keine Entgeltlichkeit darstellt. Eine Vermietung zum Anerkennungszins stellt noch keine unternehmerische Tätigkeit der Gemeinde dar.⁴ Ein Eurobetrag sollte explizit als Mietentgelt im Bestandvertrag festgesetzt werden. In der Praxis wurden ein geringes Grundmietentgelt zuzüglich der

³ Erlass BMF 3. 7. 1997, ÖStZ 1997, 410 = RdW 1997, 495; 6.10.1997, BMF 1997/95, ÖStZ 1997, 548.

⁴ UFS 22. 5. 2003, RV/2766-W/02.

Betriebskosten als ausreichend qualifiziert.⁵ Bei stunden- oder tageweiser Vermietung bestimmter Räumlichkeiten, wie etwa Mehrzweckhallen, muss nun ein Mietentgelt berechnet werden, das mindestens die Betriebskosten während der Benützungszeiten abdeckt.⁶

Zu beachten ist, dass die Auffassung der Finanzverwaltung bezüglich der Mindesthöhe des Mietentgelts nicht bei der Vermietung und Verpachtung durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften angewandt werden darf. Die Rz 274 der UStRL 2000 verlangt diesbezüglich, dass das Mietentgelt Abschreibungs-komponente und die Betriebskosten übersteigt.

6.1.1.5 Subventionen/Zuschüsse

Für Subventionen gelten die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze, weswegen Zahlungen, unabhängig davon, ob sie als Zuschuss, Subvention, Prämie, Ausgleichszahlung, Förderungsbetrag etc bezeichnet werden, auf ihre Umsatzsteuerbarkeit hin zu untersuchen sind. Es ist zu prüfen, ob sie Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung eines Unternehmers im Inland darstellen (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG). Wird eine konkrete Gegenleistung lediglich als Zuschuss bezeichnet, liegt ohnedies eine direkte Leistungsbeziehung vor, die auf jeden Fall umsatzsteuerbar ist.

Zuschüsse stellen dann Entgelt von dritter Seite dar, wenn sie dem Unternehmer nicht direkt vom Leistungsempfänger gewährt werden. Man unterscheidet zwischen sogenannten **unechten** und **echten Zuschüssen**. Unechte Zuschüsse, wie beispielsweise pauschale Druckkostenbeiträge zu Gemeindeperiodika, gelten zwar nicht als konkret der Einzelleistung zurechenbare Entgelte, sehr wohl aber als Gegenleistung im Sinne des UStG und unterliegen daher der Umsatzsteuer. Echte Zuschüsse hingegen sind nicht steuerbar. Es liegt kein Leistungsaustausch vor und sie besitzen darüber hinaus keinen Entgeltscharakter.

⁵ *Hinterleitner/Schima*, Aktueller Umsatzsteuerfall, Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, RFG 2003, 23.

⁶ *Schuchter/Walder*, Das Ende des BgA, Teil 3, ÖStZ 1999, 104.

6.1.1.6 Sonderfrage der Bedarfszuweisungen

Die Finanzzuweisungen des Bundes an die Länder und Gemeinden können gemäß § 12 F-VG „*entweder als Schlüsselzuweisungen oder als Bedarfszuweisungen gewährt werden.*“ Die Bedarfszuweisungen dienen der Beseitigung von im Einzelfall auftretenden Härten und sind nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich und werden entweder in Form verlorener Zuschüsse oder als unverzinsliches Darlehen gewährt. Den Bedarfszuweisungen kommt kein Entgeltcharakter zu, weil sie nicht im Rahmen eines wechselseitigen Leistungsaustausches erbracht werden und daher auf Ebene des Finanzausgleichs nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Sie stellen einen **echten Zuschuss** dar.

6.1.2 Schwerpunkte in der Körperschaftsteuer

6.1.2.1 Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb

Eine KÖR begründet nur dann einen BgA, wenn sie entweder ausschließlich oder überwiegend privatwirtschaftliche Tätigkeiten erbringt.

Die Definition des § 2 Abs 5 KStG ist hinsichtlich des Vorliegens einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit negativ formuliert: Gemäß § 2 Abs 5 Satz 2 KStG ist die Ausübung öffentlicher Gewalt Zeichen einer hoheitlichen Tätigkeit. So ist von einem Hoheitsbetrieb dann auszugehen, wenn der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Leistungsannahme verpflichtet ist, also ein Annahmewang besteht. Die jüngere Rechtsprechung des VwGH subsumiert unter „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ diejenigen Tätigkeiten, die einer KÖR in ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind (KStRL 2001, Rz 36 f). Daraus lässt sich ableiten, dass es auf den Inhalt der Tätigkeiten einer KÖR ankommt,⁷ wobei § 2 Abs 5 KStG für bestimmte Betriebe einen Hoheitsbetrieb fingiert. Eine Prüfung der Merkmale kann diesfalls unterbleiben. Als **fiktive Hoheitsbetriebe** gelten insbesondere Wasserwerke,

⁷ Vgl. Achatz/Leitner, KÖR und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, 53f.

wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung sowie zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

6.1.2.2 Mischbetriebe

Eine Einrichtung, die sowohl **hoheitliche** als auch **privatwirtschaftliche Tätigkeiten** erbringt, stellt einen sogenannten Mischbetrieb dar. Wenn diese Tätigkeiten in einem so engen Zusammenhang stehen, dass eine Abgrenzung unmöglich oder unzumutbar und darüber hinaus eine Aufspaltung nicht administrierbar ist, muss nach der **Überwiegensregel** vorgegangen werden. Mischbetriebe stellen dann insgesamt einen BgA dar, wenn die privatwirtschaftliche Tätigkeit überwiegt.⁸ Die untergeordnete hoheitliche Tätigkeit wird dem BgA zugerechnet. Bei einem überwiegend privatwirtschaftlichen Mischbetrieb wird daher auch der hoheitliche Bereich in die Steuerpflicht miteinbezogen.

Als Vorfrage ist daher immer zu überprüfen, ob eine einheitliche oder zwei gesondert zu beurteilende Einrichtungen vorliegen, wobei die Rechtsprechung dazu als uneinheitlich bezeichnet werden kann. Einmal wird von einer Einheitsbetrachtung ausgegangen,⁹ ein anderes Mal hat der VwGH im sogenannten „**Hallenbaderkenntnis**“¹⁰ eine zeitliche Aufspaltung in eine gewerbliche (allgemeiner Badebetrieb) und eine hoheitliche Tätigkeit (Schwimmunterricht für Pflichtschüler) vorgenommen. Überwiegen die hoheitlichen Leistungen gilt die Einrichtung insgesamt als Hoheitsbetrieb und unterliegt daher nicht der Körperschaftsteuer.

TIPP:

Im Falle von Abgrenzungsschwierigkeiten empfiehlt sich, ähnlich wie bei gemischtgenutzten Gebäuden, eine möglichst umfangreiche Dokumentation.

⁸ VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0132, ÖStZB 2002, 205; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸, Wien 2003, Rz 925.

⁹ VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 1981, 192; 23. 2. 1982, 82/14/0012, ÖStZB 1982, 361; vgl auch 25. 5. 1987, 85/15/0347, ÖStZB 1988, 152; 29. 1. 1981, 1282/79, ÖStZB 1981, 195.

¹⁰ VwGH 24. 4. 1980, 2730/77, ÖStZB 1980, 297; vgl. KStRL 2001, Rz 76f.

6.1.2.3 Gewinnermittlung des BgA – Zusammenfassung von BgA

Nach § 1 Abs 2 Z 2 KStG gelten im Körperschaftsteuerrecht die BgA von KÖR als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Die einzelnen BgA stellen demnach eigene Steuersubjekte dar, die von der Person des Rechtsträgers verschieden sind. Für jeden einzelnen BgA besteht daher gesondert Steuerpflicht. Ein Ergebnisausgleich zwischen den BgA bzw der Trägerkörperschaft ist in der Regel nicht möglich (KStRL 2001, Rz 64).

Eine Ausnahme vom geschilderten Grundsatz ist in § 2 Abs 3 KStG normiert. Demnach können Versorgungsbetriebe zu einem einheitlichen BgA zusammengefasst werden, wenn sie eine organisatorische Einheit bilden und unter einheitlicher Leitung stehen. Durch das Zusammenfassen einzelner BgA zu einem Einheitsbetrieb entsteht ein neues Steuersubjekt.

Für das Zusammenfassen anderer Betriebe einer Körperschaft, gelten die allgemeinen Voraussetzungen für das Zusammenfassen von Betrieben. Nach den KStRL 2001, Rz 67 f, ist das Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen BgA bei engem wirtschaftlich-technischen bzw. organisatorischen Zusammenhang und bei Überschreiten der Bagatellgrenze von € 2.900,- möglich. Indizien dafür sind eine zentral geleitete Betriebsführung, ein einheitlicher Personalstock, eine einheitliche Tarifgestaltung, eine zentrale Beschaffung und eine einheitliche Buchführung. Das Zusammenfassen von verschiedenartigen Einrichtungen zu einem einheitlichen BgA ist laut VwGH nur dann möglich, wenn nach objektiver Betrachtungsweise zwischen den verschiedenen Betätigungsfeldern eine enge wechselseitige Verflechtung existiert.¹¹ Die diesbezüglichen Anforderungskriterien an diese BgA sind erfahrungsgemäß äußerst streng.

Das Verbinden einer betrieblichen Tätigkeit mit einem Hoheitsbetrieb ist aber jedenfalls unzulässig. Ist eine Zusammenfassung unzulässig, muss für jede Einrichtung gesondert das Erreichen der Bagatellgrenze geprüft werden.

¹¹ VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0224, ÖStZB 1998, 434 und KStRL 2001, Rz 67.

TIPP:

Die Vergütungsmöglichkeit von Energieabgaben hat durch ein Judikat des EuGH auch maßgebliche Bedeutung für Gemeinden und ihre BgA erlangt. Aufgrund eines EuGH Urteils vom 8. 11. 2001¹² handelt es sich bei der **Energieabgabenrückvergütung** um eine Beihilfe, die allen Unternehmen zu gewähren ist und nicht auf Betriebe, die hauptsächlich körperliche Wirtschaftsgüter herstellen, beschränkt ist. Durch BGBl I 2002/158 wurde das Energieabgabenvergütungsgesetz dahingehend angepasst, dass nunmehr alle Betriebe Anspruch auf eine (anteilige) Vergütung haben, weshalb nun jeder BgA einer Gemeinde einen Antrag auf Rückerstattung stellen kann.

Durch das BGBl I 2004/92 wurde die Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG vom 27. 10. 2003 im nationalen Recht umgesetzt. Der Kreis der Energieträger, für die eine Rückvergütung beantragt werden kann, wurde erweitert und umfasst nun neben Erdgas, Strom, Kohle auch Heizöle und Flüssiggas, wobei Energieträger die als Treibstoffe dienen von einer Vergütung ausgeschlossen sind.

Schließlich ist festzuhalten, dass BgA nicht wahlweise zu einer Einheit zusammengefasst werden dürfen, um den für jeden einzelnen BgA anfallenden Selbstbehalt zu minimieren.

6.1.3 Kapitalertragsteuer

6.1.3.1 Steuerbefreiung bei Unterstützungseinrichtungen

Wie bereits erwähnt, sind KÖR nur im Rahmen ihrer BgA unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 1 Z 2 KStG). Darüber hinaus sind KÖR beschränkt steuerpflichtig und zwar mit ihren Einkünften, die durch Steuerabzug erhoben werden (§ 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG). Im Wesentlichen wird der Umfang der beschränkten Steuerpflicht durch die Vorschriften hinsichtlich des KEst-Abzugs

¹² EuGH 8. 11. 2001, Rs C 143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*, Slg 2001, I-08365.

bestimmt. Ist gemäß §§ 93 f EStG KESt zu erheben, besteht eine beschränkte Steuerpflicht. Die KESt wird in der Regel vom Kreditinstitut einbehalten und nicht erstattet. Davon gibt es einige Ausnahmen, von denen besonders die Steuerbefreiung bei Unterstützungseinrichtungen für Gemeinden von Bedeutung ist. Der Zweck derartiger Einrichtungen liegt in der Versorgung und Unterstützung bei persönlicher Fürsorgebedürftigkeit aufgrund von Krankheit, wegen eines Unfalls oder aus dem Titel der Altersversorgung.¹³

Nach § 21 Abs 2 KStG sind Kapitalerträge aus Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Banken und aus Forderungswertpapieren von der beschränkten Steuerpflicht befreit, wenn dieser der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KÖR zukommen. Dabei ist zu beachten, dass die begünstigte Einrichtung keine eigene Rechtspersönlichkeit haben muss. Der Schuldner der Kapitalerträge hat gem. § 94 Z 6 lit c EStG keine Abzugsverpflichtung. Für diejenigen Zeiträume, in denen die Wertpapiere nicht der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind, tritt sehr wohl eine Steuerpflicht ein. Mitumfasst von dieser Befreiung sind auch ausländische Kapitalerträge (§ 21 Abs 3 KStG).

Zur Auszahlung der Unterstützungsleistungen kann der Einrichtung auch Kapital gewidmet werden, doch ist für die Gewährung der KESt-Befreiung erforderlich, dass die während der Widmung des Kapitals erzielten Kapitalerträge auch tatsächlich dem begünstigten Zweck dienen. Kommt es wiederholt zu wesentlichen Zu- und Abgängen (wie Darlehensgewährung an Dritte bzw an BgA der KÖR) kann die hinreichende Zweckwidmung der Einrichtung in Frage gestellt werden und zum Verlust der KESt-Befreiung führen.

6.1.3.2 Steuerbefreiung wegen Betriebsvermögenszugehörigkeit

Für KÖR besteht die Möglichkeit, hinsichtlich ihrer Zinserträge im Bereich der BgA eine sogenannte **Befreiungserklärung** nach § 94 Z 5 EStG abzugeben, worin dem

¹³ Einrichtungen zur Objektförderung, wie beispielsweise Denkmalschutz, fallen nicht unter diese Begünstigung.

Abzugspflichtigen schriftlich erklärt wird, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind. Der KEST-Abzug hat diesfalls zu unterbleiben. Zu den „Betrieben“ werden BgA (vgl § 2 Abs 2 KStG) und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, nicht aber Hoheitsbetriebe im Sinne des § 2 Abs 5 KStG gerechnet. Voraussetzung für die Abgabe einer Befreiungserklärung ist die **Betriebsvermögenszugehörigkeit** der Kapitalanlage, wobei zu beachten ist, dass es sich, außer bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG, um notwendiges Betriebsvermögen handeln muss. Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die einkommensteuerlichen Grundsätze maßgeblich.

TIPP:

In der Regel rechnen Kapitalerträge zum notwendigen Betriebsvermögen. Dazu zählen Bankguthaben die zur Finanzierung des laufenden Betriebsaufwands notwendig sind und die erforderlichen Wertpapiere zur Leistung von Betriebspensionen und Abfertigungen. Weiters sind Kapitalanlagen zur Finanzierung betriebsbedingter Investitionen, wie Bau- und Investitionsreserven dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen. Gemäß *Achatz/Leitner* zählt auch Kapitalvermögen zur Abdeckung künftiger Verluste dazu, sowie Kapitalanlagen aus Gewinnen des betreffenden BgA, solange keine Entnahme erfolgt.¹⁴ Zweckgebundene Kapitalrücklagen für Hoheitsbetriebe werden nicht dem BgA zugeordnet.

Die Kapitalerträge werden bei Abgabe einer Befreiungserklärung abzugsfrei ausbezahlt. In diesem Zusammenhang sei jedoch angemerkt, dass diese Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer einfließen und – im Falle der Gewinnerzielung einer Besteuerung in Höhe von 25 % Körperschaftsteuer unterliegen. Im Falle von Verlusten wird der mögliche Verlustvortrag entsprechend vermindert. Bei Verlusten tritt für diese Kapitalerträge, mangels einer körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, keine KSt-Pflicht ein.

¹⁴ *Achatz/Leitner*, KÖR und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, 133; *Achatz/Leitner*, KÖR und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, 105 mit Verweis auf VwGH 24. 2. 1976, 1099/75.

6.1.4 Dienstgeberbeitrag bei Gemeindebetrieben (GPLA)

Alle Dienstgeber, die Arbeitnehmer im Sinne des EStG beschäftigen haben gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten. Gemäß § 42 Abs 1 lit a FLAG sind Gemeinden mit einer Einwohnerzahl über 2000 vom DB befreit, da sie die Familienbeihilfe aus eigenen Mitteln zu tragen haben (§ 46 FLAG). Ausgenommen von dieser Befreiung sind aber die von der Gemeinde verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG. Nach ständiger Rsp des VwGH ist unter einer Unternehmung (einem Betrieb) im Sinne des FLAG eine nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.¹⁵ Als solche hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem die Gärtnerei, die Forstverwaltung, die Gebäudeverwaltung einer Gemeinde qualifiziert, nicht aber die Straßenreinigung.¹⁶ Auch Hoheitsbetriebe können dem DB unterliegen, wenn sie am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.

¹⁵ VwGH 19. 3. 1971, 337/70, keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich.

¹⁶ VwGH 17. 4. 1962, 1941/60; 26. 3. 1974, 1890/73; 30. 3. 1977, 2189/74; 29. 9. 1987, 87/14/0103.

Beispiel:

Der **VwGH** hat bisher noch nicht explizit dazu Stellung genommen, ob der **Gemeindebauhof** einen Betrieb oder eine Unternehmung im Sinne des FLAG darstellt oder nicht.¹⁷ Indirekt lässt sich aber aus den Ausführungen des VwGH zu § 42 Abs 1 lit a FLAG schließen, dass ein Bauhof als Selbstversorgungseinrichtung weder einen Betrieb noch eine Unternehmung im Sinne des FLAG darstellt, da er weder das Kriterium der Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsleben noch das der Einnahmenerzielung erfüllt (siehe oben). Demnach wäre für die Bauhofmitarbeiter **kein DB** zu entrichten und der Bauhof fiel unter die Abgabenbefreiung des § 41 Abs 1 lit a FLAG.

Die **Praxis der Finanzverwaltung** sieht dies anders: Bauhöfe werden von der Finanzverwaltung dann als **DB-pflichtige Betriebe** qualifiziert, wenn sie auch Leistungen für privatwirtschaftliche Bereiche der Gemeinde erbringen. Obwohl damit für einen Bauhof, als Selbstversorgungseinrichtung, keine Einnahmenerzielung verbunden ist, nimmt die Finanzverwaltung eine **Aufteilung der Arbeitslöhne** vor (vgl LSt-Protokoll 2002, Pkt 2, Aufteilung nach 42.01 FLAG-DR 2001). Der **Arbeitslohn** von Bauhofmitarbeitern, die (teilweise) für den Unternehmensbereich der Gemeinde tätig werden, **unterliegt** demnach mit dem unternehmerischen Anteil dem **DB**.

Einer derartigen Aufteilung ist jedoch entgegenzuhalten, dass laut VwGH ein Bauhof für Zwecke der DB-Entrichtung eine eigenständige organisatorische Einheit darstellt.¹⁸ Eine mittelbare Zurechnung zu privatwirtschaftlichen (DB-pflichtigen) Bereichen

¹⁷ Nur die Eigenschaft einer „Anstalt“ wurde einem Bauhof bisher abgesprochen, VwGH 4. 5. 1982, 82/14/0051, 0128.

¹⁸ VwGH 4. 5. 1982, 82/14/0051, 0128.

einer Gemeinde kann daher nicht erfolgen.¹⁹ Bis dato hat sich die Finanzverwaltung dieser Meinung nicht angeschlossen.

Bei Gemeinden müssen nach der Praxis der Finanzverwaltung folgende Fälle unterschieden werden:

- Alle Gemeinden unter 2000 Einwohnern müssen DB für ihre Arbeitnehmer entrichten.
- Gemeinden über 2000 Einwohner sind vom DB befreit, müssen aber die Familienbeihilfe für ihre Empfänger von Dienstbezügen aus eigenen Mitteln tragen (§ 42 Abs 1 lit a iVm § 46 Abs 2 FLAG).
- Für Arbeitnehmer, die in Unternehmungen, Betrieben, Stiftungen oder Fonds einer Gemeinde tätig sind, gilt diese Befreiung nicht, für sie besteht DB-Pflicht.
- Für Arbeitnehmer, die sowohl in DB-pflichtigen Unternehmungen als auch im befreiten Verwaltungsbereich einer Gemeinde tätig sind, liegt eine Mischverwendung vor. Im Zusammenhang mit der Familienbeihilfe stellt die Praxis auf den Überwiegensgrundsatz ab. Die Gemeinde bekommt die Aufwendungen für die Familienbeihilfe nur im Falle einer überwiegenden Tätigkeit im nichtunternehmerischen Bereich ersetzt (Art II § 4 Abs 4 FLAG). Im umgekehrten Fall muss sie den Aufwand für ihre Dienstnehmer zur Gänze selbst tragen.

6.2 PRÜFUNGSCHWERPUNKTE AUS DER SICHT DER FINANZVERWALTUNG

Nachdem bei der Durchführung von Außenprüfungen auf größtmögliche Wirtschaftlichkeit des Verfahrens zu achten ist und eine vollständige Kontrolle aller denkbaren Prüffelder (Vollprüfung) in der Regel weder möglich noch zweckmäßig

¹⁹ Strehle, DB-Pflicht für Mitarbeiter eines Gemeindebauhofes, RFG 2004, 156.

sein wird, sind Prüfungsverfahren durch die Erarbeitung von Prüfungsschwerpunkten zu straffen.

Als Prüfungsschwerpunkte sind von der Prüferin bzw. dem Prüfer jene Prüffelder auszusuchen, bei denen im Zuge der Aktenvorbereitung die Notwendigkeit einer intensiven Überprüfung erkannt wird. Aus diesem Grunde sind fallbezogene Prüffelder auszuwählen.

Erfahrungsgemäß ist eine konkrete Festlegung von Prüfungsschwerpunkten im Zuge der Aktenvorbereitung im Finanzamt insofern schwer möglich, als in den überwiegenden Fällen nur die Umsatzsteuer-Jahreserklärungen ohne Beilagen aktenkundig sind. Daher sind aus den meisten Veranlagungsakten die einzelnen Betriebe gewerblicher Art mit deren Besteuerungsgrundlagen nicht ersichtlich. Somit ist in vielfachen Fällen die Setzung von Prüfungsschwerpunkten erst an Ort und Stelle (Gemeinde) und nach Vorlage der Prüfungsunterlagen (Kameralistik, Umsatzsteuerlisten, Belegsammlung, Rechnungsabschlüsse etc) möglich.

Nachfolgende Prüffelder werden in jedem Falle gesetzt:

- Feststellung des Vorliegens von Betrieben gewerblicher Art (fiktive Betriebe gewerblicher Art kraft Gesetzes bzw umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Gewicht)
- Überprüfung der exakten Trennung hoheitlicher und unternehmerischer Tätigkeiten
- Vollständige Erfassung der Erlöse sämtlicher Betriebe gewerblicher Art
- Steuerliche Beurteilung von Zuschüssen und Subventionen – Leistungsaustausch
- Feststellung eigenverbrauchssteuerpflichtiger Tatbestände
- Richtige Zuordnung der Umsätze, die dem Normalsteuersatz bzw dem ermäßigten Steuersatz unterliegen

6. Prüfungsschwerpunkte

- Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuern bezogen auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art
- Unzulässigkeit eines Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit rein hoheitlichen Aufgaben
- Kontrolle der ordnungsgemäßen Rechnungslegung im Sinne des § 11 UStG
- Überprüfung von Anzahlungen bzw. eventuell doppelt abgezogener Vorsteuern
- Berücksichtigung vorliegender Anzeigen und Kontrollmitteilungen
- Bedachtnahme auf Feststellungen und Ergebnisse vorangegangener Prüfungen

Darüber hinaus kann im Einzelfall eine Vielzahl weiterer Prüfungsschwerpunkte ausgewählt werden, wie zB:

- Auslagerung bestimmter Tätigkeiten in ausgegliederte Rechtsträger (zB GmbH, KEG)
- Im Falle von Auslagerungen Durchführung einer verbundenen Prüfung
- Überprüfung der Ernsthaftigkeit von Mietverhältnissen, insbesondere bei Vereinbarungen mit den der Gemeinde nahestehenden Einrichtungen (zB Vereine, Freiwillige Feuerwehren, Schulen)
- Kontrolle der umsatzsteuerlichen Beurteilung gemischt genutzter Gebäude (zB Mehrzweckhallen, Turnsäle, Kultursäle, Veranstaltungshallen)
- Ausscheiden von nicht vermietungsfähigen Wirtschaftsgütern vom Vorsteuerabzug (zB Ortserneuerungen, Ortsbildgestaltungen, Geh- und Radwege, Reitwege, Straßenbeleuchtungen, Errichtungs- und Erhaltungsmaßnahmen von Straßen)
- Steuerliche Beurteilung von Bau- und Wirtschaftshöfen (hoheitliche und unternehmerische Nutzung)

- Beurteilung von bestimmten Rechten (zB Jagdrecht, Fischereirecht, Abbaurechte)
- Behandlung von Entschädigungszahlungen aller Art (zB Flur- und Ernteschäden, Hochwasserschäden)
- Zurverfügungstellung bestimmter Naturalleistungen
- Kindergärten
- Krankenanstalten
- Parkraumbewirtschaftung
- Friedhöfe, Aufbahrungshallen
- Musikschulen
- Alten- und Pflegeheime
- Jugend- und Erziehungsheime
- Öffentliches Fürsorgewesen (zB Säuglingswäschepakete)
- Büchereien
- Fremdenverkehrseinrichtungen, Tourismusverbände
- Fuhrpark
- Land- und forstwirtschaftliche Betriebe
- Grundstückverkäufe (zB stehendes Holz)
- Museen
- Schulbusbetrieb
- Schilift
- Eislauf- und Tennisplätze

Die Auswahl der beispielhaft angeführten Schwerpunkte ist vom jeweiligen Prüfungsfall abhängig. Dabei ist auf eine verwaltungsökonomische Durchführung der Außenprüfung Bedacht zu nehmen.

7. SCHLUSSBESPRECHUNG

7.1 SCHLUSSBESPRECHUNG AUS DER SICHT DES FINANZAMTES

Die gesetzliche Grundlage für die Abhaltung einer Schlussbesprechung findet sich im § 149 BAO, wonach nach Beendigung einer Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten ist.

Die Schlussbesprechung ist der formale Abschluss eines Prüfungsverfahrens. Zweck der Schlussbesprechung ist die Erörterung des Prüfungsergebnisses und dient der Wahrung des Parteiengehörs.

Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen.

Da die Schlussbesprechung dem Parteiengehör dient und damit in erster Linie im Interesse des Abgabepflichtigen stattfindet, kann die Ladung zur Schlussbesprechung nie mit Zwangsmaßnahmen durchgesetzt werden.

Der Leiter der Amtshandlung bestimmt nach verwaltungsökonomischen Grundsätzen und Zweckmäßigungsgründen den Ort der Schlussbesprechung.

Ergibt die Schlussbesprechung auf Grund von Einwendungen oder Beweis-anträgen, dass weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind, dann ist die Schlussbesprechung abubrechen. In diesem Fall gilt die Amtshandlung nicht als Schlussbesprechung, sondern als Vorbesprechung. Auf jeden Fall entscheidet der Leiter der Amtshandlung über die Beweis-anträge bzw ob weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind oder die bereits getroffenen Prüfungsfeststellungen als ausreichend und entscheidungsrelevant betrachtet werden können.

Eine Schlussbesprechung kann aus folgenden Gründen entfallen:

- wenn sich nach dem Prüfungsergebnis keine Änderungen der ergangenen Bescheide oder keine Abweichungen gegenüber den eingereichten Erklärungen ergeben
- wenn der Abgabepflichtige oder sein steuerlicher Vertreter mittels einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Durchführung einer Schlussbesprechung verzichten
- wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch sein steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung erscheinen.

Über den Inhalt der Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen und den bei der Schlussbesprechung anwesenden Personen zur Unterfertigung vorzulegen. Die Niederschrift hat die Prüfungsfeststellungen zu beurkunden. Nicht vorgesehen ist den Inhalt der zu erwartenden Bescheide, die Höhe der Abgaben und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen bekanntzugeben.

Die Finanzverwaltung ist grundsätzlich bemüht die Feststellungen bereits im Zuge der Prüfungsdurchführung einer Vorbesprechung zuzuführen und soweit abzuklären, dass die Schlussbesprechung nur mehr Formalcharakter hat. Die Schlussbesprechung ist im Sinne der Verwaltungsökonomie nach Beendigung der Prüfungshandlungen so zeitnah wie möglich abzuhalten, um Verzögerungen bzw. Verschleppungshandlungen seitens des Abgabepflichtigen oder des steuerlichen Vertreters zu vermeiden.

7.2 SCHLUSSBESPRECHUNG AUS DER SICHT DES STEUERPF LICHTIGEN

Gem § 149 Abs 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zur Schlussbesprechung sind der Abgabepflichtige und sein steuerlicher Vertreter unter Setzung einer angemessenen Frist zu laden, wobei der Termin mit dem Abgabepflichtigen

und/oder seinem steuerlichen Vertreter tunlichst abzustimmen ist (5.3.2 DBP). Bei der Schlussbesprechung wird einerseits das Prüfungsergebnis erörtert, andererseits kann der Unternehmen förmlich zu den einzelnen Punkten Stellung beziehen. Somit wird dem Recht auf Parteigehör Rechnung getragen.

7.2.1 Teilnehmerkreis

Seitens der Gemeinde sollen an der Schlussbesprechung jedenfalls der Bürgermeister – als rechtlicher Vertreter der Gemeinde – und der Amtsleiter teilnehmen. Abhängig von der Größe der geprüften Gemeinde und der damit verbundenen Aufgabenverteilung, kann es auch erforderlich sein, dass der Leiter des Rechnungswesens an der Schlussbesprechung teilnimmt. Jedenfalls ist der steuerliche Vertreter der Gemeinde zuzuziehen.

Zur Erzielung eines für die Gemeinde bestmöglichen Ergebnisses sollte der steuerliche Vertreter jedoch bereits in die gesamte Prüfung miteinbezogen werden. Es ist erforderlich, dass der steuerliche Vertreter vollständig und rechtzeitig über den wesentlichen Sachverhalt informiert wird, da nur so eine bestmögliche Vertretung im Interesse der Gemeinde gewährleistet werden kann. Der steuerliche Vertreter sollte über alle von der Betriebsprüfung durchgeführten Amtshandlungen am laufenden gehalten werden. Dazu ist es erforderlich, dass während der Prüfung eine Dokumentation jener Unterlagen angefertigt wird, die den Betriebsprüfern übergeben oder zur Einsicht vorgelegt worden sind.

7.2.2 Thema der Schlussbesprechung

Nach Möglichkeit sollten in der Schlussbesprechung nur mehr rechtliche Streitpunkte zur Diskussion stehen. Sachverhaltsfragen sind unbedingt vor der Schlussbesprechung abzuklären. Die richtige rechtliche Würdigung der von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Streitpunkte setzt eine vollständige und den Tatsachen entsprechende Aufklärung des relevanten Sachverhaltes voraus. Selbst wenn

zwischen der Behörde und der Gemeinde nicht immer Übereinstimmung hinsichtlich der rechtlichen Würdigung erzielt werden kann, so sollte zumindest der zu entscheidende Sachverhalt außer Streit gestellt werden können.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 BAO). Anwendungsfälle sind hauptsächlich mangelnde Mithilfe des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Sachverhaltes. Auch unverschuldet fehlende Aufzeichnungen und Mängel in den zu führenden Aufzeichnungen und Büchern, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen und Bücher in Zweifel zu ziehen berechtigen zur Schätzung (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁴, Rz 539).

Neben der vollständigen Klärung des relevanten Sachverhalts sollte die Möglichkeit genützt werden, auch rechtliche Fragen noch vor der Schlussbesprechung und somit bereits vor dem „offiziellen“ Abschluss der Prüfungshandlungen mit dem Prüfer in einer Vorbesprechung abzuklären. Einerseits können auf diesem Weg einzelne Feststellungspunkte bereits vorzeitig ausgeschieden werden, wodurch sich hinsichtlich dieser Punkte weitere Sachverhaltsrecherchen und rechtliche Würdigungen erübrigen, andererseits kann dadurch die Aufnahme dieser Streitpunkte in das Schlussbesprechungsprogramm vermieden werden. Generell gilt, dass jene Punkte, die im Verlauf der Prüfung bzw. spätestens bei der Schlussbesprechung ausgeräumt werden können, im Allgemeinen für immer abgehakt sind. Oft genügt es, ein Steinchen anders zu platzieren und das Ergebnis der Überlegungen sieht völlig verändert aus. Dies macht es nötig, bereits vor der Schlussbesprechung klärende Gespräche mit dem Prüfer anzusetzen (vgl. *Rychly*, Betriebsprüfung, was nun? 9 f).

7.2.3 Schlussbesprechungsprogramm

Die Betriebsprüfer sind angewiesen, Prüfungsfeststellungen in einem vorbereiteten schriftlichen Besprechungsprogramm zusammenzufassen (vgl. 5.1. Abs 4 DBP). Wird ein schriftliches Schlussbesprechungsprogramm seitens der Behörde nicht übermittelt, sollte dieses rechtzeitig eingefordert werden. Nach Möglichkeit sollte bereits in Vorbesprechungen mit dem Prüfer das Schlussbesprechungsprogramm hinsichtlich des Inhalts und der Diktion abgestimmt werden.

Abhängig vom Umfang und der Auswirkung auf mögliche Steuernachforderungen sind die einzelnen Punkte des Schlussbesprechungsprogrammes sowohl hinsichtlich des erhobenen Sachverhaltes als auch hinsichtlich der von der Betriebsprüfung vorgenommenen rechtlichen Würdigung zu überprüfen.

Abzuklären ist, welchem Feststellungspunkt welche Sachverhaltsargumente und welche rechtlichen Argumente entgegengehalten werden können bzw welche Feststellungspunkte zu akzeptieren sind. Dazu ist es erforderlich, dass zu den einzelnen Punkten eine entsprechende Dokumentation mit den relevanten Unterlagen und den einschlägigen rechtlichen Argumenten (zB VwGH-Rechtsprechung, Kommentarliteratur, Rechtsgutachten, etc) vorbereitet wird. Die Dokumentation hat so zu erfolgen, dass auch während der Schlussbesprechung – sofern erforderlich – einzelne Schriftstücke vorgelegt und übergeben werden können. Diese Dokumentation sollte in Abstimmung mit dem steuerlichen Vertreter erstellt werden.

7.2.4 Vorbereitung auf die Schlussbesprechung

Nachdem die einzelnen Punkte des Schlussbesprechungsprogramms einer detaillierten Prüfung unterzogen und entsprechend gewürdigt worden sind, sollte in einem vorbereitenden Termin mit allen seitens der Gemeinde an der Schlussbesprechung teilnehmenden Personen die taktische Vorgehensweise in der Schlussbesprechung selbst abgestimmt werden.

Dabei sind insbesondere folgende Fragen zu diskutieren:

- Welche abgabenrechtlichen Risiken liegen vor?
- Welche Argumentationsmöglichkeiten bestehen, um Feststellungspunkte zugunsten der Gemeinde zu entscheiden?
- Wie stehen die Chancen eines Rechtsmittelverfahrens?
- Welche Kooperationsmöglichkeiten (Kompromissbereitschaft) bestehen?
- Wie hoch fallen die zu erwarteten Nachzahlungen aus?

Feststellungen der Betriebsprüfung können zu einer bloßen Verschiebung der Steuerlast, zu Einmalbelastungen aber auch zu Dauerbelastungen werden. Neben den nachzuzahlenden Steuern können auch Nebengebühren wie Anspruchszinsen oder Säumniszuschläge – oft in nicht unwesentlicher Höhe – anfallen.

Im Rahmen dieser Vorbesprechung sollte aber auch erörtert werden, ob aufgrund des nunmehr wieder offenen Verfahrens weitere Änderungen beantragt werden sollen (beispielsweise Ausgaben, die bisher versehentlich nicht geltend gemacht worden sind).

Aus taktischer Sicht ist auch noch zu bedenken, dass seitens der Finanzverwaltung geübte Verwaltungspraxis zu Gunsten des Abgabepflichtigen bzw auf Erlässe gestützte Rechtsansichten für die Gerichte (VwGH, VfGH), aber auch für die Berufungsbehörde (UFS) nicht bindend sind. Aufgrund ständig geübter Verwaltungspraxis bzw aufgrund von Erlässen unterlassene Feststellungen könnten daher im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der Gemeinde entschieden werden. Insoweit gilt es abzuwägen, inwieweit bestimmte andere, betragsmäßig geringere Feststellungen der Behörde akzeptiert werden (obwohl gute Chancen bestehen, im Berufungsverfahren den eigenen Standpunkt durchsetzen zu können), um nicht Gefahr zu laufen, im Rechtsmittelverfahren auf Erlässe oder Verwaltungspraxis gestützte Steuervorteile zu verlieren.

7.2.5 Verzicht auf Schlussbesprechung

Grundsätzlich ist die Schlussbesprechung zur Wahrung des Parteiengehörs jedenfalls wahrzunehmen. Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung sollte seitens der Gemeinde nur dann verzichtet werden, wenn keine bzw keine wesentlichen Feststellungen von der Betriebsprüfung getroffen werden. Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn alle strittigen Fragen in einer Vorbesprechung (verbindlich) abgeklärt werden konnten.

7.2.6 Niederschrift

Über den Inhalt der Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen, welche von den bei der Schlussbesprechung anwesenden Personen zu unterfertigen ist. Die Niederschrift hat den Verlauf der Amtshandlungen sowie die Prüfungsfeststellungen zu beurkunden. Werden Einwendungen erhoben oder Beweisanträge gestellt, denen nicht entsprochen wird, so ist dies in der Niederschrift gesondert festzuhalten (vgl 5.4. DBP). Bevor die Niederschrift von den seitens der Gemeinde teilnehmenden Personen unterzeichnet wird, ist deren Inhalt auf Richtigkeit zu überprüfen. Dabei ist insbesondere auf eine – insbesondere finanzstrafrechtlich – unverfängliche Formulierung der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zu achten. Insoweit einzelne Besprechungspunkte unrichtig wiedergegeben werden, ist auf eine entsprechende Richtigstellung zu bestehen.

In der Praxis wird die Niederschrift auf zwei verschiedene Arten erstellt, entweder am Ende der Schlussbesprechung mit gleichzeitiger Unterfertigung aller Beteiligten oder die Niederschrift wird erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt und zur Unterfertigung im Umlaufweg vorgelegt. Auch in diesem Fall ist sicherzustellen, dass der Inhalt den tatsächlichen Stand der Schlussbesprechung wiedergibt.

Die Verweigerung der Unterschrift auf der Niederschrift setzt die Wirkung derselben nicht außer Kraft, weil die Funktion der Niederschrift über die Schlussbesprechung

im Verfahren – Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der Schlussbesprechung – nur durch eine Protokollierung über Einwendungen gegen die Niederschrift als solche außer Kraft gesetzt werden könnte (vgl. *Koller* in *Koller/Lindenthal/Schuh*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Band I, B 2.3.3.4). Es erscheint daher zielführender, anstelle der Verweigerung der Unterschrift selbst begründete Einwendungen – auch wenn diese von der Finanzverwaltung nicht geteilt werden – zu Protokoll zu geben.

7.2.7 Rechtsmittelverzicht

Um die rechtlichen Interessen der Gemeinde auch noch nach Abschluss der Betriebsprüfung, insbesondere durch Erhebung einer Berufung gegen den Abgabenbescheid, wahrnehmen zu können, sollte ein Rechtsmittelverzicht grundsätzlich nie abgegeben werden, insbesondere weil ein einmal gültig zustande gekommener Rechtsmittelverzicht weder zurücknehmbar noch widerrufbar ist und umfassende Wirkung hat. Von einem Rechtsmittelverzicht profitiert hauptsächlich die Behörde, weil nur der Steuerpflichtige daran gebunden ist, die Finanz jedoch in der Folge Änderungen sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen vornehmen kann (zB Berichtigung gem § 293b BAO, Änderungen gem § 295 BAO, Wiederaufnahme von Amts wegen gem § 304 Abs 4 BAO).

Die Bedeutung des Rechtsmittelverzichts anlässlich einer Betriebsprüfung liegt in einer Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens. In jenen Bereichen, in denen der Behörde ein Ermessensspielraum zukommt, besteht Verhandlungspotenzial, das seitens der Behörde auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen ausgeübt werden kann. Konnte in diesem Rahmen eine für beide Seiten akzeptable Lösung gefunden werden, sollte die Sache in einem Berufungsverfahren nicht wieder neu aufgerollt werden.

Selbst wenn im laufenden Betriebsprüfungsverfahren in allen Punkten Einvernehmen hergestellt werden konnte, sollte ein Rechtsmittelverzicht seitens der

Gemeinde trotzdem nur ausnahmsweise und erst nach sorgfältiger Prüfung abgegeben werden. Ein Rechtsmittelverzicht soll von der Finanzverwaltung nicht abverlangt werden (vgl 5.5. DBP).

In der Praxis wird ein Rechtsmittelverzicht nur sehr selten vom Abgabepflichten abgegeben. Schon häufiger ist es der Fall, dass man sich in der Schlussbesprechung „eilvernehmlich“ darauf einigt, kein Rechtsmittel zu ergreifen, um strittige Punkte leichter einer Lösung zuführen zu können. In einem derartigen Fall würde die Führung eines Rechtsmittels zwar zulässig sein, weil eben ein Rechtsmittelverzicht „formal“ nicht abgegeben wurde, die Rechtsmittelführung würde aber als unfair empfunden werden.

8. FOLGEWIRKUNGEN FÜR DIE GEMEINDE

Nachdem der Betriebsprüfer seine Prüfungshandlungen bei der Gemeinde abgeschlossen und die Schlussbesprechung stattgefunden hat, ist ein Bericht zu erstellen (vgl § 150 BAO). Kommt es aufgrund der Betriebsprüfung zu Korrekturen, werden die Feststellungen des Betriebsprüfers im Bericht sowohl inhaltlich (Sachverhalt und rechtliche Würdigung) als auch zahlenmäßig (Gegenüberstellung der bisherigen Beträge und der Beträge laut Prüfung) festgehalten. Des Weiteren werden die Bescheidgrundlagen detailliert aufbereitet. Gemeinde wie steuerlicher Vertreter werden damit in die Lage versetzt, die Änderungen der Besteuerung nachzuvollziehen.

Hinsichtlich der geprüften Jahre werden die erforderlichen Änderungen von Amts wegen, dh vom Prüfer durchgeführt, berichtigte Steuererklärungen sind nicht einzureichen. Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Korrekturen sind jedoch entsprechend ins Rechenwerk der Gemeinde aufzunehmen (Einbuchung des Betriebsprüfungsergebnisses). Soweit für Betriebe gewerblicher Art (BgA) oder ausgegliederte Gesellschaften eine Bilanz erstellt wird, können die durchzuführenden Korrekturen auch eine Adaptierung des Jahresabschlusses erforderlich machen (zB Korrektur der Eröffnungsbilanzwerte) oder zu einer Änderung der Mehr-Weniger-Rechnung (außerbücherliche Korrektur) führen.

Korrekturen anlässlich einer Betriebsprüfung können aber auch über den geprüften Zeitraum hinaus steuerliche Wirkung entfalten. In diesem Fall ist bei der künftigen Erstellung der Steuererklärungen sicherzustellen, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Korrekturen auch in den Folgejahren entsprechend berücksichtigt werden. Gleiches gilt in jenen Fällen, in denen anlässlich der Prüfung erstmals eine Abgabe festgesetzt worden ist (insbesondere bei erstmaliger Festsetzung sog Nebenabgaben, zB Kraftfahrzeugsteuer, Werbeabgabe, etc). Wird beispielsweise anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt, dass für die im Fuhrpark befindlichen

8. Folgewirkungen für die Gemeinde

LKW eine Kraftfahrzeugsteuererklärung abzugeben ist, muss auch in den Folgejahren dieser Erklärungspflicht nachgekommen werden.

Hat eine anlässlich der Betriebsprüfung vorgenommene Korrektur auch Auswirkung auf künftige Veranlagungsperioden, wird aber seitens der Gemeinde aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht von diesen Feststellungen abgewichen, ist eine entsprechende Offenlegung in der Steuererklärung unbedingt erforderlich. Anderenfalls wäre mit finanzstrafrechtlichen Konsequenzen zu rechnen.

9. RECHTE UND PFLICHTEN DES ABGABEPFLICHTIGEN

Der für die Steuerfestsetzung maßgebliche Sachverhalt ist im Zuge des Abgabensverfahrens von der Finanzbehörde von Amts wegen zu ermitteln. Die Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des Sachverhaltes. Folglich sehen die Abgabenvorschriften eine Vielzahl von Rechten und Pflichten des Abgabepflichtigen vor. Im Folgenden werden jene Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen dargestellt, die unmittelbaren Bezug zum Betriebsprüfungsverfahren haben.

Im Rahmen der Durchführung von Betriebsprüfungen ist der Abgabepflichtige verpflichtet, die zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen sowie die erforderliche Hilfe zu leisten. In diesem Sinne dürfen die Organe der Abgabenbehörde

- Grundstücke, Geschäfts- und Betriebsräume innerhalb der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit betreten,
- erforderliche Auskünfte verlangen,
- einen zur Durchführung der Amtshandlungen geeigneten Raum sowie
- die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich benützen.

9.1 MITWIRKUNGSPFLICHT

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts findet insbe-

9. Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen

sondere dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Folglich sollte durch die Mitwirkung des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, die relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Rahmen einer amtswegigen Prüfung feststellen zu können. Der Mitwirkungspflicht kommt insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung, in deren Rahmen die Bücher auf ihre formelle und sachliche Richtigkeit geprüft und alle für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände festgestellt werden, besondere Bedeutung zu.

Die Mitwirkung des Abgabepflichtigen ist nicht unbegrenzt, sondern muss geeignet, erfüllbar, notwendig, verhältnismäßig und zumutbar sein.

Als geeignet gilt die Mitwirkung sowie die Offenlegung, wenn sie der Sachaufklärung dienlich ist. Die betreffende Maßnahme muss den erwünschten Erfolg fördern. Keine Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht besteht demnach für Tatsachen, die nicht zur Sachaufklärung beitragen.

Unmögliches kann vom Abgabepflichtigen nicht verlangt werden. Nicht existierende oder vernichtete Urkunden können nicht vorgelegt werden (objektive Unmöglichkeit). Der Mitwirkungspflicht kann aber auch dann nicht nachgekommen werden, wenn der Abgabepflichtige trotz gegebener objektiver Möglichkeit aufgrund persönlicher Umstände nicht offen legen kann (subjektive Unmöglichkeit) bzw wenn Aufforderungen zur Offenlegung zu unbestimmt gefasst sind.

Stehen der Abgabenbehörde mehrere Mittel zur Sachverhaltsaufklärung zur Verfügung, besteht für die Mitwirkung bzw Offenlegung dann keine Notwendigkeit, wenn der Sachverhalt auf eine andere, gleichwirksame, aber für den Beteiligten weniger beeinträchtigende Weise, aufgeklärt werden kann.

Zudem muss der mit der Mitwirkung- bzw Offenlegung verbundene zeitliche, personelle und sachliche Aufwand in einem angemessenen Verhältnis zum erwarteten Mehrergebnis stehen. Liegt ein Missverhältnis zwischen Zweck und

Mittel vor, ist die Verweigerung der Mitwirkung bzw Offenlegung zulässig. Unangemessen ist danach eine Inpflichtnahme „ins Blaue hinein“.

Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht besteht nicht im Fall der Unzumutbarkeit. Unzumutbarkeit liegt vor, wenn in der persönlichen Sphäre des Abgabepflichtigen liegende Gründe eine an sich mögliche Offenlegung außergewöhnlich erschweren.

Die Verweigerung einer an sich möglichen, erforderlichen, verhältnismäßigen und zumutbaren Mitwirkung ist von der Abgabenbehörde im Rahmen des Erkenntnisgewinnungsprozesses entsprechend frei zu würdigen. Gerade die verweigerter Mitwirkung durch den Abgabepflichtigen berechtigt die Behörde, eine Sachverhaltsfeststellung, wonach der durch Mitwirkung aufzuklärende Sachverhalt nicht vorliegt, mit einem geringeren Beweismaß abzustützen. Als weitere abgabenrechtliche Folgen der Verletzung der Mitwirkungspflicht kommen die Schätzungsbefugnisse der Behörde (§ 184 BAO) sowie die Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges gem § 162 BAO (Empfängerbenennungsverlangen der Abgabenbehörde) in Betracht.

9.2 OFFENLEGUNG- UND WAHRHEITSPFLICHT

Die allgemeine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen wird durch die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht konkretisiert. Gem § 119 BAO hat der Abgabepflichtige alle für die Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, dh der Abgabenbehörde ist ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben sowie für die Freistellung von diesen bilden.

Ergänzend wird im § 138 BAO vorgesehen, dass auf Verlangen der Abgabenbehörde, der Abgabepflichtige zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner

9. Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen

Anbringen (insbesondere Steuererklärungen) zu erläutern und zu ergänzen hat. In Erfüllung der Offenlegungspflicht ist der Abgabepflichtige angehalten, Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden vorzulegen soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind.

Erkennt ein Abgabepflichtiger nachträglich, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, so ist er verpflichtet hierüber unverzüglich bei der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten (§ 139 BAO).

Die Abgabenbehörde ist aber auch berechtigt, gem § 161 BAO den Abgabepflichtigen aufzufordern, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen (Ergänzungsauftrag).

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht umfasst somit einen großen Zeitraum. Sie beginnt in der Regel mit Entstehung des Abgabenanspruches und endet erst in jenem Zeitpunkt, in dem die Abgabe nicht mehr festgesetzt werden darf (insbesondere aufgrund eingetretener Bemessungsverjährung). Folglich ist auch im Betriebsprüfungsverfahren der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachzukommen. So wie die Mitwirkung des Abgabepflichtigen generell, muss auch die Offenlegung im Besonderen geeignet, erfüllbar, notwendig, verhältnismäßig und zumutbar sein (vgl dazu oben 9.1).

In Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hat die Gemeinde im Rahmen einer Betriebsprüfung alle für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen, die eine Überprüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ermöglichen, offen zu legen.

Die Offenlegungspflicht betrifft jedoch ausschließlich den Tatsachenbereich, also insbesondere Verträge, Geschehensabläufe, Beschlüsse oder Protokolle von

Gemeindegremien. Zu einer rechtlichen Beurteilung des offengelegten Sachverhaltes ist der Abgabepflichtige hingegen nicht verpflichtet (*Ritz*, BAO³, § 119 Tz 1). Die Offenlegung rechtlicher Beurteilungen ist nicht von der den Abgabepflichtigen treffenden Aufklärungs- und Offenlegungspflicht umfasst, auch wenn es dem Steuerpflichtigen natürlich freisteht, seine eigenen rechtlichen Erwägungen darzulegen. Daraus ergibt sich, dass die Gemeinde als Abgabepflichtige nicht verpflichtet ist, Korrespondenz des steuerlichen Vertreters (zB Schriftverkehr zwischen Gemeinde und Steuerberater, Gutachten des Steuerberaters, etc) oder andere rechtliche Beurteilungen (zB Hotline-Auskünfte) dem Prüfer vorzulegen.

9.3 ANZEIGEPFLICHT

Gem § 120 BAO haben die Abgabepflichtigen alle Umstände anzuzeigen, die die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Der Anzeigepflicht kommt im Betriebsprüfungsverfahren keine praktische Bedeutung zu, da zu diesem Zeitpunkt die relevanten Fakten der Abgabenbehörde schon mitgeteilt sein müssten.

9.4 RECHT AUF PARTEIENGEHÖR

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 Abs 2 BAO). Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern (§ 183 Abs 4 BAO). Weicht die Behörde von der vom Steuerpflichtigen eingereichten Abgabenerklärung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ab, so hat sie ihm dies zur vorherigen Äußerung mitzuteilen (§ 161 Abs 3 BAO).

Das Recht auf Parteigehör ist in jedem Stadium des Betriebsprüfungsverfahrens zu wahren, die Abhaltung einer Schlussbesprechung für sich allein genügt nicht.

Aus rein praktischer Sicht wird das Verfahren sinnvollerweise wohl so ablaufen, dass das Prüfungsorgan entweder schon im Zuge der Prüfungshandlung um entsprechende Erläuterungen zu einzelnen Sachverhalten ersucht, oder eine Liste von Besprechungspunkten zusammenstellt, die dann in einer Zwischenbesprechung oder allenfalls in einer Art „Vor-Schlussbesprechung“ anhand bis dahin allenfalls vom Pflichtigen oder seinem Berater zusätzlich beigebrachten Unterlagen zu klären versucht werden. Dabei sollte in diesem Zusammenhang „Parteiengehör“ wohl so verstanden werden, dass diese Liste dem Pflichtigen nicht aufträgt, ganze Prüffelder abzudecken bzw die Prüfungsarbeit an den Abgabepflichtigen delegiert wird (vgl *Hackl*, Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw seines Wirtschaftstreuhänders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren in *Koller/Lindenthal/Schuh*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Band III, 8 f).

9.5 RECHT AUF ANKÜNDIGUNG DER PRÜFUNG

Eine Außenprüfung ist gem § 148 Abs 5 BAO tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, außer wenn durch die Ankündigung der Prüfungszweck vereitelt würde. Bei einer Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG ist eine Prüfungsankündigung nicht vorgesehen. Es ist der Abgabenbehörde freigestellt, ob sie die Ankündigung gegenüber dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten (steuerlicher Vertreter) vornimmt. In der Praxis erfolgt die Ankündigung regelmäßig telefonisch.

9.6 AKTENEINSICHTSRECHT

Gem § 90 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

Während einer Betriebsprüfung oder auch im Anschluss daran ist vom Akteneinsichtsrecht insbesondere deswegen Gebrauch zu machen, um die Feststellung

des Betriebsprüfers nachvollziehen und Gegenargumente – beispielsweise für ein späteres Rechtsmittelverfahren – sammeln zu können.

Das Recht auf Akteneinsichtnahme ist vom Abgabepflichtigen bzw dessen steuerlichen Vertreter in Form eines entsprechenden Antrages geltend zu machen. In der Praxis kann dieser Antrag auch mündlich gestellt bzw telefonisch vereinbart werden.

Gegenstand der Akteneinsicht sind sämtliche Unterlagen, die von der Behörde zur Beweissicherung gesammelt werden und die zur Bemessung der Abgaben wichtig sind. Dazu zählen nicht nur einzelne Schriftstücke, sondern auch der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sowie elektronisch gespeicherte Akten. Die Akteneinsicht darf nur hinsichtlich solcher Unterlagen verwehrt werden, deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

9.7 RECHT AUF BEBRINGUNG VON BEWEISMITTELN

Gem § 183 Abs 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit die dem Beweis Antrag zu Grunde liegenden Tatsachen bei der Abgabenbehörde nicht offenkundig sind. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzu sehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigen Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt oder wenn aus den Umständen ersichtlich ist, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

9.8 ABGABENRECHTLICHE GEHEIMHALTUNG

Neben der verfassungsrechtlich verankerten Amtsverschwiegenheit (Art 20 Abs 3 B-VG) ist die amtliche Verschwiegenheitspflicht als abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht in § 48a BAO geregelt. Demnach besteht im Zusammenhang mit

9. Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen

der Durchführung von Abgabenverfahren, Monopolverfahren oder Finanzstrafverfahren die Verpflichtung zur abgabenrechtlichen Geheimhaltung.

Eine Verletzung dieser Geheimhaltungspflicht begeht vor allem, wer als Beamter oder als ehemaliger Beamter der Öffentlichkeit unbekannte Verhältnisse oder Umstände eines anderen, die ihm ausschließlich Kraft seines Amtes in einem Abgabenverfahren zugänglich geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet. Dasselbe gilt für die unbefugte Offenlegung des Inhaltes von Abgaben- oder Strafakten. Damit soll gewährleistet werden, dass die Steuerpflichtigen, die nach Abgabenverfahrensrecht zur uneingeschränkten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht angehalten sind, diese Pflicht erfüllen können, ohne befürchten zu müssen, dass das Geheimnisgut über den Bereich der Behörde hinaus bekannt wird.

Eine Offenbarung oder Verwertung ist nur in gesetzlich geregelten Ausnahmesituationen zulässig, wie beispielsweise wenn sie der Durchführung eines Finanzstrafverfahrens dient, wenn sie aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung erfolgt oder im zwingenden öffentlichen Interesse gelegen ist oder wenn ein schutzwürdiges Interesse offensichtlich nicht vorliegt bzw wenn der Abgabepflichtige zustimmt.

10. BETRIEBSPRÜFUNG UND FINANZSTRAFRECHT

Immer dann, wenn der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht oder nicht vollständig bzw nicht wahrheitsgetreu der Behörde offengelegt worden ist (zB Abgabe unvollständiger oder unrichtiger Steuererklärungen) und dadurch ein Abgabenausfall resultiert hat, stellt sich die Frage nach der finanzstrafrechtlichen Relevanz. Nicht jede Offenlegungspflichtverletzung bzw nicht jeder Abgabenausfall begründet automatisch eine finanzstrafrechtliche Verantwortung der handelnden Personen, da zusätzliche Voraussetzung für eine Bestrafung nach dem Finanzstrafgesetz (FinStrG) ist, dass der Abgabenausfall vorsätzlich (insbesondere Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG) oder zumindest fahrlässig bzw sorgfaltswidrig (insbesondere fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 FinStrG) herbeigeführt worden ist.

Zur Minimierung finanzstrafrechtlicher Risiken ist daher laufend dafür Sorge zu tragen, dass abgabenrechtliche Gestaltungen vollständig gegenüber der Behörde offengelegt werden, dass eine von der Abgabenbehörde abweichende Rechtsansicht ausreichend durch Literatur oder Rechtsprechung bzw durch Gutachten abgesichert und dokumentiert wird sowie dass durch entsprechende organisatorische Maßnahmen mögliche Fehlerquellen reduziert werden (zB laufende steuerrechtliche Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter, Erstellen von Checklisten, etc).

Finanzstrafrechtlich verantwortlich für Abgabenverkürzungen einer Gemeinde sind in erster Linie die für die Gemeinde handelnden Personen. Neben den gesetzlich vorgesehenen Organen der Gemeinde (insbesondere Bürgermeister) kann die strafrechtliche Verantwortung aber auch Personen treffen, die faktisch die abgabenrechtlichen Pflichten der Gemeinde wahrnehmen (zB Amtsleiter, Buchhaltungskräfte), auch dann, wenn für diese Tätigkeit eine Bevollmächtigung oder ein Auftrag nicht vorliegt. Voraussetzung ist nur, dass diese Person eine zur

tatsächlichen Abgabenverkürzung führende Handlung unter Verletzung einer Wahrheits- oder Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen vornimmt. Daneben kann sich aber auch jeder, der die Ausführung der Tat durch einen anderen erleichtert, ermöglicht, absichert oder in anderer Weise fördert, an der Abgabenverkürzung der Gemeinde beteiligen.

Die Gemeinde selbst konnte sich bisher nicht strafbar machen. Mit Wirkung ab 1. 1. 2006 wird durch das sogenannte Verbandsverantwortlichkeitsgesetz jedoch in Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben auch eine Strafbarkeit für juristische Personen eingeführt. Die Umsetzung dieser Verbandsverantwortlichkeit für Finanzvergehen erfolgt durch das Abgabenänderungsgesetz 2005. Demnach kann künftig auch die Gemeinde selbst – zusätzlich zu den für sie handelnden natürlichen Personen – finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden. Die strafrechtliche Verantwortung beschränkt sich bei der Gemeinde auf den Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung, hoheitliches Handeln der Gemeinde fällt nicht in den Anwendungsbereich des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes. Entscheidend für die Strafbarkeit ist, dass ein Entscheidungsträger der Gemeinde (zB Bürgermeister) rechtswidrig und schuldhaft zu Gunsten der Gemeinde gehandelt hat. Darüber hinaus wird der Gemeinde auch das Handeln ihrer Mitarbeiter zugerechnet, wenn diese rechts- und sorgfaltswidrig gehandelt haben und die Gemeinde durch Unterlassung von geeigneten Vorkehrungen zur Verhinderung dieser Taten eine Risikoerhöhung vorgenommen hat.

Die Berührungspunkte einer Betriebsprüfung mit dem Finanzstrafrecht können vielfältig sein und bestehen in jeder Lage des Verfahrens. Bei einer Außenprüfung gem §§ 147 ff BAO lautet die erste Frage des Prüfers, ob eine Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG erstattet werden möchte. Sollte der Betriebsprüfer vor oder im Zuge einer Prüfung auf Grund der von ihm festgestellten Umstände und Beweismittel zu der Ansicht gelangen, dass ein begründeter Verdacht eines schwerwiegenden Finanzvergehens besteht, hat er die Strafsachenstelle zu informieren und gegebenenfalls einen Wechsel der Rechtsgrundlage zu einer finanzstrafrechtlichen

Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG vorzunehmen. Weiters wird jeder Betriebsprüfungsbericht samt allfälligen Hinweisen für die Strafsachenstelle im internen Aktenvermerk vom Strafreferenten des Finanzamtes nach finanzstrafrechtlichen Gesichtspunkten ausgewertet.

10.1 SELBSTANZEIGE GEM § 29 FINSTRG

Die Selbstanzeige gem § 29 FinStrG stellt einen Strafaufhebungsgrund dar. Bei Vorliegen sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen beseitigt die Selbstanzeige die Strafbarkeit wegen eines tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Finanzvergehens (vgl *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht², 89). Das bedeutet, dass auch bei einer bereits verwirklichten Abgabenverkürzung durch eine rechtzeitige Selbstanzeige bei der zuständigen Finanzbehörde Straffreiheit erlangt werden kann. Da die straufhebende Wirkung einer Selbstanzeige an eine Fülle von gesetzlich geregelten Voraussetzungen geknüpft ist und bereits das Nichtvorliegen lediglich einer Voraussetzung die Straffreiheit verhindern kann, ist die Erstattung einer Selbstanzeige unbedingt mit dem steuerlichen Vertreter abzustimmen.

Damit eine Selbstanzeige tatsächlich strafbefreiende Wirkung entfaltet, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (im Detail vgl *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht², 91 ff):

10.1.1 Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände

Durch die Darlegung der Verfehlung muss der Behörde mitgeteilt werden,

- dass es zu einer Verkürzung einer Abgabe gekommen ist,
- welche Abgabe davon betroffen ist,
- wodurch die Verkürzung bewirkt worden ist und
- in welche Periode die Verkürzung fällt.

Die Offenlegung der bedeutsamen Umstände muss in einer Weise geschehen, dass die Vorschreibung der Abgaben ohne langwierige Nachforschung seitens der Finanzbehörde möglich ist und hat ohne Verzug zu erfolgen, dh auf Basis der mitgeteilten Informationen muss der Abgabenbehörde unmittelbar eine Abgabenfestsetzung möglich sein.

Im Regelfall wird beiden Erfordernissen durch Abgabe berechtigter Steuererklärungen entsprochen werden (unter Umständen könnte aber das Erfordernis der Täternennung nicht erfüllt sein, vgl dazu unten 10.1.4).

10.1.2 Rechtzeitigkeit (keine Verfolgungshandlung, keine Tatentdeckung, keine laufende Betriebsprüfung)

Waren im Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige bereits Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger oder gegen andere an der Tat Beteiligte (Mittäter, Bestimmungstäter, Beitragstäter) gesetzt, kann Straffreiheit nicht mehr eintreten. Eine Verfolgungshandlung liegt nur dann vor, wenn die Finanzstrafbehörde gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat aufgrund eines konkreten Verdachts auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise Amtshandlungen vornimmt. Insbesondere die Anordnung einer Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG kann – eine entsprechende Konkretisierung vorausgesetzt – eine Verfolgungshandlung iSd § 29 Abs 3 lit a FinStrG darstellen. Wird daher eine Betriebsprüfung auf Rechtsgrundlage des § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt, kann im Regelfall bei Erscheinen des Prüfers keine wirksame Selbstanzeige mehr erstattet werden (vgl dazu im Detail *Brandl*, Rechtzeitige Selbstanzeige bei Außenprüfungen, taxlex 2005, 331).

Die Selbstanzeige ist verspätet, wenn im Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil durch die Abgabenbehörden entdeckt war und dies dem Anzeiger bekannt war. Ein wenn auch begründeter Anfangsverdacht ist für eine Tatentdeckung nicht ausreichend. Die Kenntnis des Anzeigers von der Tatentdeckung durch die Behörden muss von der Abgabenbehörde nachgewiesen

werden. Die Zusendung eines ausreichend konkretisierten Vorhaltes der Behörde, in dem um Auskunft über bestimmte abgabenrechtlich relevante Vorgänge ersucht wird (Ergänzungsersuchen), erfüllt in der Regel den Ausschlussstatbestand der Tatentdeckung gem § 29 Abs 3 lit b FinStrG.

Straffreiheit tritt auch dann nicht ein, wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen („Außenprüfung“) nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird. Diese Einschränkung bezieht sich nur auf jene Abgaben und Zeiträume, die vom Prüfungsauftrag umfasst sind.

Als Beginn der Amtshandlung gilt die Aufforderung des Prüfers zur Vorlage der erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen. Der Zeitpunkt des Prüfungsbegins wird aus diesem Grund mit Angabe von Datum und Uhrzeit genau protokolliert. Das erstmalige Erscheinen in den Räumlichkeiten des Abgabepflichtigen sowie die Vorlage des Prüfungsauftrages stellen noch nicht den Beginn der Amtshandlung dar.

Bevor der Prüfer zur Vorlage der Unterlagen auffordert, stellt er im Regelfall die Frage, ob eine Selbstanzeige erstattet werden möchte. Da zu diesem Zeitpunkt die Prüfung noch nicht begonnen hat, kann noch rechtzeitig Selbstanzeige erstattet werden (zu einzelnen besonderen Fallkonstellationen vgl *Brandl*, Rechtzeitige Selbstanzeige bei Außenprüfungen, taxlex 2005, 331). Zeigt der Steuerpflichtige ein Finanzvergehen an, nimmt der Prüfer darüber eine Niederschrift auf und informiert den Strafreferenten des Finanzamtes von der Selbstanzeige.

Wird beispielsweise im Zuge einer bereits laufenden Prüfung der Abgabepflichtige selbst auf einen ihm unterlaufenen Fehler aufmerksam, kann auch noch nach Beginn der Amtshandlung Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden, sofern es sich um ein bloß fahrlässig begangenes Finanzvergehen handelt. Übergibt der Abgabepflichtige im Zuge einer Betriebsprüfung umfassende

Unterlagen an den Betriebsprüfer und ermöglichen diese Unterlagen die Aufdeckung einer fahrlässigen Abgabenverkürzung, so kann die Übergabe dieser Unterlagen unter Umständen als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet werden, insbesondere dann, wenn diese Unterlagen ausreichen, um eine Offenlegung der maßgebenden Umstände sicherzustellen.

10.1.3 Einbringung bei der zuständigen Behörde

Die Selbstanzeige kann entweder bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde oder bei der sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde eingebracht werden. In der Praxis bereitet diese Voraussetzung in der Regel keine Schwierigkeiten, insbesondere dann, wenn die Selbstanzeige direkt beim Prüfer erstattet wird, da dieser jedenfalls als Organ der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde zu qualifizieren ist. Vorsicht ist nur bei Selbstanzeigen im Hinblick auf Verkehrssteuern (Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer, etc) oder Einfuhrabgaben (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Verbrauchsteuern) geboten, da in diesen Fällen besondere Finanzamtszuständigkeiten bestehen.

10.1.4 Täternennung

In Fällen, in denen mehrere Personen als Täter des Finanzvergehens in Betracht kommen, sind jene Personen, für die die Selbstanzeige wirken soll, ausdrücklich zu bezeichnen. Würde daher die Selbstanzeige im Namen der Gemeinde erstattet, käme der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zu. Da die Gemeinde selbst (bisher) nicht strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann muss die Selbstanzeige im Namen der für die Gemeinde handelnden Personen erstattet werden. Im Regelfall ist daher Selbstanzeige für den Bürgermeister als gesetzlich vorgesehenes Organ der Gemeinde zu erstatten. Wurden abgabenrechtliche Verpflichtungen auch von anderen Personen verletzt, ist auch für diese Selbstanzeige zu erstatten (zB Amtsleiter, der beispielsweise für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen verantwortlich ist). Künftig ist unter Umständen auch

Selbstanzeige für die Gemeinde zu erstatten, wenn diese im Rahmen der Verbandsverantwortlichkeit strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann (zu den Voraussetzungen vgl oben).

10.1.5 Entrichtung der verkürzten Abgaben

Die verkürzten Abgaben sind entsprechend den Abgabenvorschriften zu entrichten. Soweit es sich um bescheidmäßig festzusetzende Abgaben handelt (zB Körperschaftsteuer, Jahresumsatzsteuer), steht für die rechtzeitige Entrichtung der Abgaben die Monatsfrist ab Bescheidzustellung (§ 210 Abs 4 BAO) zur Verfügung. In diesem Fall kann daher die Bescheiderlassung abgewartet werden. Bei einer bloßen Teilentrichtung kommt es nur zu einer teilweisen Strafbefreiung.

Bei Selbstbemessungsabgaben (insbesondere Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer) ist grundsätzlich die nachzuzahlende Steuer gleichzeitig mit Abgabe der Selbstanzeige zu entrichten, da im Regelfall die Selbstbemessungsabgaben nicht mit Bescheid festgesetzt werden (zu einzelnen Fallkonstellationen bei Umsatzsteuervorauszahlungen vgl *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht², 212).

10.2 AUSWERTUNG DES PRÜFBERICHTES DURCH DEN STRAFREFERENTEN

Jeder Prüfbericht wird an die Strafsachenstelle des Finanzamtes weitergeleitet. In der Folge werden vom Strafreferenten die Feststellungen des Betriebsprüfers auf mögliche finanzstrafrechtliche Konsequenzen untersucht. Der Strafreferent ist dabei in erster Linie von den Ausführungen des Betriebsprüfers abhängig, da ihm bei der Erstprüfung in der Regel nur der Prüfbericht, die Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie das Schlussbesprechungsprogramm zur Verfügung stehen. Auf Basis dieser Unterlagen hat der Strafreferent festgestellte Abgabennachforderungen auf finanzstrafrechtliche Relevanz zu prüfen. Daraus kann abgeleitet werden, dass der Ausformulierung des Prüfberichtes und der Niederschrift über die Schlussbesprechung, aber auch den im Schlussbesprechungsprogramm

enthaltenen Besprechungspunkten besondere Bedeutung zukommt. Aus diesem Grund ist seitens des Abgabepflichtigen alles zu unternehmen, um finanzstrafrechtlich „verfängliche“ Formulierungen zu vermeiden. Zudem sollte darauf gedrängt werden, dass auch sog „Negativ-Feststellungen“, dh Aussagen, darüber dass keine Hinweise vorliegen, die auf ein schuldhaftes Vorgehen der handelnden Personen schließen lassen, in den Prüfbericht aufgenommen werden. Eine mögliche finanzstrafrechtliche Komponente ist daher bereits während der laufenden abgabenrechtlichen Prüfung mitzubedenken.

Weiters ist zu bedenken, dass die Prüfer angewiesen sind, Aktenvermerke über Informationen, die lediglich finanzverwaltungsintern festzuhalten sind, anzulegen, wie beispielsweise Hinweise auf finanzstrafrechtlich zu würdigende Sachverhalte (vgl Pkt. 5.8.3 DBP). Ist während der laufenden Prüfung die Absicht des Prüfers erkennbar, dass derartige Aktenvermerke erstellt werden sollen, ist umgehend mit dem steuerlichen Vertreter Kontakt aufzunehmen. Diesem Punkt ist höchste Aufmerksamkeit zu widmen, insbesondere ist seitens des Abgabepflichtigen der Sachverhalt vollständig zu ermitteln. Außerdem sollte bereits bei der laufenden Prüfung soweit als möglich entlastend mitgewirkt werden.

Ein in der abgabenrechtlichen Prüfung wirksam abgegebener Rechtsmittelverzicht könnte insbesondere in einem nachfolgenden Finanzstrafverfahren negative Konsequenzen haben. Obwohl Betriebsprüfungsverfahren und Finanzstrafverfahren gesondert abzuwickeln sind und im Finanzstrafverfahren eine eigenständige Sachverhaltsermittlung und rechtliche Beurteilung zu erfolgen hat, stellen laut Rechtsprechung der Höchstgerichte die im Abgabenverfahren getroffenen Feststellungen eine qualifizierte Vorprüfung des relevanten Sachverhaltes dar. Trotz fehlender Bindungswirkung des Abgabenverfahrens für das Finanzstrafverfahren kommen den in der abgabenrechtlichen Prüfung getroffenen Feststellungen somit in der Praxis besondere Bedeutung zu. Insofern könnte die Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes dem Einbekenntnis eines strafbaren Verschuldens betreffend die resultierenden Abgabennachforderungen gleichkommen. Es ist in

einem an die Betriebsprüfung anschließenden Finanzstrafverfahren mit einem zusätzlichen Erklärungsbedarf zu rechnen, weil durch den abgegebenen Rechtsmittelverzicht die widerspruchslose Akzeptanz der vom Betriebsprüfer getroffenen Feststellungen offenkundig wird (vgl. *Blazina/Macho/Steiner/Wakounig*, Betriebsprüfung in der Praxis, D.3.5.5).

10.3 FINANZSTRAFRECHTLICHE PRÜFUNG GEM § 99 ABS 2 FINSTRG

Die Finanzstrafbehörde kann zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen iSd Abgabenvorschriften vornehmen lassen. Verfahrensrechtliche Grundlagen sind – wie bei abgabenrechtlichen Prüfungen auch – §§ 147 ff BAO. Im Unterschied zu abgabenrechtlichen Prüfungen darf eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG jedoch auch eine sog Wiederholungsprüfung sein. Zudem besteht bei der strafrechtlichen Prüfung keine Ankündigungspflicht.

Eine § 99 Abs 2 FinStrG-Prüfung ist eine Beweiserhebungsmethode innerhalb des Finanzstrafverfahrens. Damit gelten für diesen Teil des Finanzstrafverfahrens selbstverständlich strafrechtliche Grundsätze wie zB Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung (dh eingeschränkte Mitwirkungspflicht), Recht auf Beiziehung eines Verteidigers, Parteiengehör, etc. Es ist jedenfalls unzulässig, nach einem begründeten Verdacht die abgabenrechtliche Prüfung weiterzuführen, die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen auszunützen und erst nach Abschluss der Prüfung den Akt an die Strafsachenstelle weiterzuleiten. Dem Abgabepflichtigen muss im Sinne der Klarheit des Verfahrens bewusst sein, ab wann er materiell Verdächtiger ist. Auf der anderen Seite sollte eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG sich ausschließlich auf den konkreten Tatverdacht beschränken. Keinesfalls wäre es zulässig, die gesamte Prüfung über einen bestimmten Prüfungszeitraum nunmehr insgesamt als § 99 Abs 2 FinStrG-Prüfung abzuwickeln. Ein effizienter Rechtsschutz wird dem Abgabepflichtigen in derartigen Fällen jedoch nicht geboten (vgl dazu im Detail *Leitner*, Betriebsprüfung und Finanzstrafrecht in *Koller/Lindenthal/Schuh*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Band III, 2.1)

Eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG kann insbesondere dann angeordnet werden, wenn der Strafreferent aufgrund von Erhebungen, Anzeigen oder Kontrollmitteilungen hinreichende Verdachtsmomente gesammelt hat, die auf das Vorliegen eines Finanzvergehens schließen lassen.

Eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG kann aber auch auf Initiative des Betriebsprüfers stattfinden. Einerseits kann bereits während der Prüfungsvorbereitung derart belastendes Material vorliegen, das eine sofortige Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG unter Einschaltung der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) als angebracht erscheinen lässt, andererseits können auch während der laufenden abgabenrechtlichen Prüfung hervortretende Verdachtsmomente einen Wechsel der Rechtsgrundlage auf § 99 Abs 2 FinStrG sowie die Einschaltung der PAST erforderlich machen.

Der Einsatz der PAST ist meistens verbunden mit den im FinStrG vorgesehenen Zwangsmaßnahmen, wie zB Haus- und Personendurchsuchungen, Beschlagnahmen oder Festnahmen. In derart gravierenden Fällen ist jedenfalls ein auf Finanzstrafrecht spezialisierter Parteienvertreter hinzuzuziehen.

Im Unterschied zu abgabenrechtlichen Prüfungen beschränkt sich eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG nicht nur auf die Feststellung des für die Abgabefestsetzung relevanten (objektiven) Sachverhaltes, sondern umfasst auch die Ermittlung des Sachverhaltes zur subjektiven Tatseite, insbesondere welcher Person ein bestimmtes Delikt zuzurechnen ist.

Da bei einer Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG der Abgabepflichtige als Verdächtiger bzw Beschuldigter eines Finanzvergehens zu betrachten ist, tritt für ihn die Mitwirkungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Hintergrund, um sich nicht dem verfassungsrechtlich normierten Verbot des Zwanges zur Selbstbeschuldigung aussetzen zu müssen. Eine für den Abgabepflichtigen ausschließlich entlastende Mitwirkung ist dennoch selbstverständlich geboten.

11. DIE BERUFUNG UND DAS WEITERE VERFAHREN

11.1 DER GANG DES BERUFUNGSVERFAHRENS

Die Gemeinde muss den Abgabenbescheid, der aufgrund der Betriebsprüfung ergeht, nicht ohne weiteres hinnehmen. Als Rechtsschutzinstrument steht ihr im Wesentlichen die Berufung als ordentliches Rechtsmittel gegen Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz zur Verfügung (§ 243 BAO).

11.1.1 Einbringung der Berufung (§§ 243 ff BAO)

Gemäß § 245 Abs 1 BAO muss die Berufung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides bei der zuständigen Abgabenbehörde eingebracht werden. Eine direkte Einbringung bei der Berufungsbehörde ist nach § 249 BAO auch möglich. Die Frist beginnt ab Zustellung des Bescheides zu laufen. Aktivlegitimiert eine Berufung zu erheben sind sowohl der Bescheidadressat als auch der Haftungspflichtige (§ 248 BAO) und bei Feststellungsbescheiden jeder, gegen den der Bescheid Wirkungen entfaltet.

Entgegen dem weit verbreiteten Irrglauben entfaltet die Berufung keine aufschiebende Wirkung, was einen Unterschied zum AVG darstellt (vgl § 65 AVG). Trotz Einbringung einer Berufung bleibt die Abgabe fällig und die Abgabenschuld ist zu begleichen (§ 254 BAO). Es besteht aber die Möglichkeit gem. § 212a BAO einen **Antrag auf Aussetzung** zu stellen, der bis zur Entscheidung über die Berufung beantragt werden kann. Die Bewilligung der Aussetzung hat aber zu unterbleiben, wenn

- die Berufung wenig Erfolg verspricht (zB der Bescheid stützt sich auf VwGH-Judikatur),

11. Die Berufung und das weitere Verfahren

- in Punkten berufen wird, in welchen der Bescheid gar nicht vom Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- die Einbringlichkeit durch das Verhalten des Abgabepflichtigen gefährdet ist.

Der notwendige Inhalt einer Berufung wird in § 250 Abs 1 BAO festgelegt. Die Berufung hat den angefochtenen Bescheid zu bezeichnen und besteht aus drei Teilen, nämlich der Berufungserklärung, dem Berufungsantrag und der Begründung:

- Die **Berufungserklärung** bezeichnet den Anfechtungsgegenstand, also den Bescheid, gegen den sie sich richtet, die bescheiderlassende Behörde und den Umfang, in dem der Bescheid angefochten wird.

TIPP:

Ratsam ist es auch, das Zustelldatum anzugeben, um damit die Einhaltung der Berufungsfrist zu dokumentieren, um sich spätere Diskussionen zu ersparen.

- Der **Berufungsantrag** legt dar, welche Änderungen der Berufungswerber beantragt.
- Die **Begründung** zeigt schließlich auf, warum der angefochtene Bescheid nach Meinung des Berufungswerbers in rechtlicher Hinsicht unrichtig ist und daher durch einen anderen Bescheid zu ersetzen ist.

11.1.2 Überprüfung der Berufung – Formalentscheidungen (§§ 273 ff BAO)

Die Abgabenbehörde erster Instanz überprüft die Berufung auf ihre Zulässigkeit. Ist die Berufung unzulässig (zB im Fall eines Rechtsmittelverzichts) oder zu spät

eingebraucht, kommt es zu einer **Zurückweisung** der Berufung (§ 273 BAO).²⁰ Auch der Berufungsbehörde steht das Recht zu, Zurückweisungsbescheide zu erlassen. Liegt ein formeller oder materieller Mangel vor (z.B. wenn der Berufungsantrag nicht den notwendigen Inhalt des § 250 Abs 1 und Abs 2 BAO enthält), wird ein **Auftrag zur Mängelbehebung** erlassen. Wenn diese Mängel nicht innerhalb einer angemessenen Frist behoben werden, gilt die Berufung als zurückgenommen.

Wenn keine Formalentscheidung erlassen wird, hat die Behörde nun zwei Möglichkeiten: Entweder sie erledigt die Berufung durch **Berufungsvorentscheidung** selbst oder sie legt sie sofort der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor (§ 276 Abs 1 BAO). In diesem Verfahrensstadium herrscht uneingeschränktes Neuerungsrecht. Die Behörde darf den Bescheid in **jede** Richtung abändern oder aufheben. Ein Verböserungsverbot gibt es nicht. Der Berufungsvorentscheidung kommt die Wirkung eines Bescheides zu, weswegen der Berufungswerber innerhalb eines Monats einen Antrag, den so genannten **Vorlageantrag**, stellen kann, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung entscheiden sollte (§ 276 Abs 2 BAO). Die Berufungsvorentscheidung bleibt bis zur Erledigung der Berufung wirksam (§ 276 Abs 3 BAO). Der Vorlageantrag muss keine weiteren Ausführungen zur Sache enthalten (VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0036, ÖStZB 1992, 811). Eine **zweite Berufungsvorentscheidung** der Behörde ist bis zu diesem Stadium nur mit Zustimmung aller Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, möglich (§ 276 Abs 2 BAO).

11.1.3 Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (§§ 276 ff BAO)

Die Abgabenbehörde muss – nach etwaigen ergänzenden Ermittlungen – die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unverzüglich vorlegen, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen oder ein Vorlageantrag gestellt wurde (§ 276

²⁰ Weitere Formalentscheidungen der Abgabenbehörde erster Instanz können sein: Zurücknahme (§§ 85 Abs 2, 86a Abs 1 und 275 BAO), Gegenstandsloserklärung (§§ 256 Abs 3 und 274 BAO), Aussetzungen (§ 281 BAO).

Abs 6 BAO). Partei vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist neben dem Berufungswerber auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid angefochten wird (§ 276 Abs 7 BAO).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist der **Unabhängige Finanzsenat** (kurz UFS), und er entscheidet über die Berufung grundsätzlich in einem Kollegialorgan, dem Berufungssenat (§ 1 UFSG, § 260 BAO). Gleich dem Unabhängigen Verwaltungssenat ist der UFS eine unabhängige Verwaltungsbehörde (§ 1 Abs 1 UFSG, Verfassungsbestimmung). Dadurch soll dem Prinzip des Fair Trial (dem Recht auf ein faires Verfahren vor einem unabhängigen Tribunal/Gericht) nach Art 6 EMRK entsprochen werden. Der Aufgabenbereich des UFS ergibt sich aus den Abgabenvorschriften und dem FinStrG. Er ist demnach in den Bereichen Steuern und Beihilfen, Zoll und Finanzstrafrecht zuständig. Der Sitz des UFS befindet sich in Wien, doch unterhält er Außenstellen in Feldkirch, Graz, Klagenfurt, Linz und Salzburg (§ 1 Abs 3 UFSG).

Der UFS besteht aus hauptberuflichen und nebenberuflichen Mitgliedern (§§ 3 ff UFSG). Die nebenberuflichen Mitglieder werden von den gesetzlichen Berufsvertretungen (Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer) entsandt.²¹ Die Mitglieder des UFS sind absolut **weisungsfrei** (§ 6 Abs 1 UFSG, Verfassungsbestimmung). Die Berufungssenate setzen sich aus dem (hauptberuflichen) Vorsitzenden, dem (hauptberuflichen) Referenten und zwei (nebenberuflichen) entsandten Mitgliedern zusammen.

Die Entscheidung des Berufungssenats erfolgt **monokratisch**, das heißt der Referent entscheidet im Namen des Senates über die Berufung (§ 282 Abs 1 BAO). Dieser Bescheid wirkt gleich einem Bescheid eines gesamten Berufungssenates (§ 282 Abs 2 BAO). Auf Antrag des Berufungswerbers oder auf Verlangen des Referenten kann diese monokratische durch eine **Kollegialentscheidung** ersetzt werden (§ 282 Abs 1 BAO).

²¹ Das genaue Verfahren ist in §§ 263–267 BAO und § 67 FinStrG geregelt.

TIPP:

Der Antrag des Abgabepflichtigen ist unbedingt gleichzeitig mit dem Berufungsantrag, dem Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen (§ 282 Abs 1 BAO). Wird dieser Zeitpunkt versäumt kann der Antrag zu einem späteren Zeitpunkt **nicht** mehr gestellt werden. Dasselbe gilt auch für den Antrag auf eine mündliche Verhandlung (siehe unten).

Eine **mündliche Verhandlung** kann anberaumt werden, wenn sie der Referent für erforderlich hält oder eine Partei sie beantragt (§ 284 Abs 1 Z1 BAO).²² Den Anträgen des Abgabepflichtigen, auch hinsichtlich einer Kollegialentscheidung, ist grundsätzlich Folge zu leisten.²³ Die Beschlüsse des Berufungssenates werden mit einfacher Mehrheit gefällt, wobei bei Stimmgleichheit die Stimme des Vorsitzenden entscheidet, sogenannte **Dirimierungsrecht** (§ 287 Abs 2 BAO).

Als **Berufungsentscheidung** kommen die **Stattegebung**, die **Abweisung** und die **Zurückweisung** der Berufung in Betracht. Wenn im Laufe des Berufungsverfahrens ersichtlich wird, dass die Berufung eigentlich unzulässig ist, kommt es zu einer **Zurückweisung** nach § 273 BAO.²⁴

Zu einer **Aufhebung** des Bescheides und einer **Zurückverweisung** an die erste Instanz nach § 289 Abs 1 BAO kommt es dann, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten oder eigentlich ein Bescheid gar nicht erlassen hätte werden dürfen. Die Behörden sind im weiteren Verfahren an die Rechtsanschauung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gebunden. Das Verfahren tritt durch die Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Bescheiderlassung befunden hat (§ 289 Abs 1 BAO). Dieser Fall einer **kassatorischen Entscheidung** ist die Ausnahme, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst entscheidet (sogenannte **meritorische Entscheidung**). Sie kann den Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz in jede

²² Grundsätzlich sind mündliche Verhandlungen im Senatsverfahren öffentlich.

²³ Ausnahmen siehe § 284 Abs 3 BAO.

²⁴ Die Abweisung ist eine Entscheidung in der Sache selbst, während die Zurückweisung aus formellen Gründen erfolgt, ohne auf die Berufung näher einzugehen.

Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Es gibt im Berufsverfahren weder ein **Verböserungs-** noch ein **Neuerungsverbot** (§ 289 Abs 2 BAO). Der UFS kann ergänzende Ermittlungen selbst oder durch Abgabenbehörden erster Instanz durchführen lassen. Die Berufungsentscheidung hat neben dem Spruch auch eine Begründung zu enthalten (vgl § 288 Abs 1 BAO). Sie stellt dann die Überprüfungsbasis der Höchstgerichte bei einer nachfolgenden Beschwerde dar. Mit der Entscheidung des UFS endet das ordentliche Verfahren (§ 291 Abs 1 BAO).

Gegen Bescheide der Abgabenbehörden zweiter Instanz ist kein ordentliches Rechtsmittel zulässig (§ 291 Abs 1 BAO). Dem Abgabepflichtigen steht aber der Weg einer Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, den VwGH und den VfGH, offen. Die Beschwerden können auch nebeneinander eingebracht werden, wobei ratsam ist, die Beschwerde an den VfGH mit einem **Abtretungsantrag** (Art 144 Abs 3 B-VG, § 87 Abs 3 VfGG) an den VwGH zu versehen.

Kommen den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und dem UFS im Zuge ihres Verfahrens Zweifel über die Gültigkeit oder die Auslegung von Gemeinschaftsrecht und ist die Klärung von entscheidener Bedeutung für die Entscheidung der Rechtssache, so können sie damit den **EuGH** befassen. Dies erfolgt im Wege des sogenannten **Vorabentscheidungsverfahrens** nach Art 234 EGV, zu dem der VwGH und der UFS berechtigt sind, der VfGH sogar verpflichtet ist. Ihre Fragen zur Auslegung oder Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts haben sie in Form eines Vorlageantrages an den EuGH zu stellen.

11.2 BESCHWERDE BEI DEN GERICHTSHÖFEN ÖFFENTLICHEN RECHTS

11.2.1 Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Gemäß Art 131 Abs 1 B-VG kann beim VwGH nach Erschöpfung des Instanzenzuges, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung, Beschwerde gegen den

Bescheid einer Verwaltungsbehörde erhoben werden. Gründe können die Rechtswidrigkeit des Inhalts, die Unzuständigkeit der Behörde oder die Verletzung von Verfahrensvorschriften sein (Art 131 Abs 2 B-VG). Antragsberechtigt ist derjenige, der behauptet durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Dieses Recht wird daher gem. § 292 BAO auch der Abgabenbehörde erster Instanz eingeräumt (**Amtsbeschwerderecht**).

Im Verfahren vor dem VwGH herrscht, im Unterschied zum behördlichen Verfahren, absolutes **Neuerungsverbot**. Inhaltliche oder verfahrensrechtliche Rechtswidrigkeiten werden vom VwGH nur dann aufgegriffen, wenn sie in den Beschwerdepunkten geltend gemacht wurden. Der VwGH entscheidet nicht meritorisch sondern kassatorisch. Demnach wird die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides bestätigt oder der Bescheid wegen eines der oben genannten Gründe aufgehoben. Eine Aufhebung durch den VwGH bedeutet, die Rechtssache tritt in „*die Rechtslage zurück, in der sie sich vor Erlassung des Bescheides befunden hatte*“ (§ 42 Abs 3 VwGG). Das bedeutet, dass der UFS nun neu über die Sache zu entscheiden hat, wobei er an die Entscheidungsgründe des VwGH gebunden ist (§ 63 VwGG).

11.2.2 Verfassungsgerichtshof (VfGH)

Von den Rechtsmitteln an den VfGH, im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen von Gemeinden, ist eigentlich nur die Bescheidbeschwerde nach Art 144 B-VG von Bedeutung. Im Rahmen eines Verfahrens behauptet der Abgabepflichtige, durch den Bescheid in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung oder eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden zu sein.²⁵

²⁵ Der Individualantrag auf Normenkontrolle nach Art 140 B-VG scheidet im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung aus, da regelmäßig ein Bescheid der Abgabenbehörde ergeht.

Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes

Medieninhaber (Verleger): MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH; A-1014 Wien, Kohlmarkt 16. FN 124 181w HG Wien. **Gesellschafter, deren Anteil 25 % übersteigt:** Manz Gesellschaft m.b.H. und Wolters Kluwer International Holding B.V.

Verlagsadresse: A-1015 Wien, Johannesgasse 23 (verlag@manz.at).

Geschäftsleitung: Dr. Kristin Hanusch-Linser (Vorsitzende der Geschäftsführung) sowie Prokurist Dr. Wolfgang Pichler

Verlagsleitung: Prokurist Dr. Wolfgang Pichler.

Herausgeber: vortr. HR Dr. Robert Hink, Gdir. Dr. Reinhard Platzer.

Schriftleitung und Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, Mag. Dr. Raimund Heiss, Abg. Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz, Abg. Bgm. Mag. Alfred Riedl.

mailto: oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; www.gemeindebund.at; kommunal@kommunalkredit.at; www.kommunalkredit.at., office@noegbg.at

Hersteller: Novographic Druck G.m.b.H., 1230 Wien.

ISBN: 3-214-14486-3

Wien, Dezember 2005

Schriftenreihe RFG

Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden

Band 3/2003 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV, 32 Seiten. EUR 9,80 / ISBN 3-214-14475-8	Band 5/2004 Schmied Facility Management 64 Seiten. EUR 14,80 / ISBN 3-214-14482-0
Band 4/2003 Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten 54 Seiten. EUR 15,20 / ISBN 3-214-14476-6	Band 6/2004 Österr. Gemeindebund Katastrophenschutz –Katastrophenbewältigung 94 Seiten EUR 22,80 / ISBN 3-214-14481-2
Band 5/2003 Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg) Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden 126 Seiten. EUR 28,- / ISBN 3-214-14477-4	Band 1/2005 Hink/Leininger-Westerburg/Rupp E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete 64 Seiten, EUR 14,80 / ISBN 3-214-14483-9
Band 1/2004 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine 76 Seiten. EUR 18,80 / ISBN 3-214-14473-1	Band 2/2005 Heiss/Dietmar Pilz Kosten- und Leistungsrechnung der Siedlungswasserwirtschaft Arbeitsbehelf zur Ermittlung und Zuordnung der Kosten in der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung für Gemeinden und Verbände 78 Seiten, EUR 19,80 / ISBN 3-214-14484-7
Band 2/2004 Huber/Noor/Trieb/Reifberger Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben 88 Seiten. EUR 21,- / ISBN 3-214-14474-X	Band 3–4/2005 Mitterbacher/Schrittwieser Kommunales Abgabenstrafrecht 196 Seiten, EUR 38,- / ISBN 3-214-14487-1
Band 3/2004 Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft 80 Seiten. EUR 18,80 / ISBN 3-214-14478-2	Band 5/2005 Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz Betriebsprüfung in der Gemeinde 95 Seiten, EUR 24,- / ISBN 3-214-14486-3
Band 4/2004 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden 172 Seiten. EUR 36,- / ISBN 3-214-14479-0	Band 1–2/2006 Sachs/HahnI Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden 162 Seiten, EUR 36,- / ISBN 3-214-14485-5