

Achatz (Hrsg)

# Betriebsprüfung in der Gemeinde

- Abgabenverfahren im Überblick
- Außenprüfung: Vorbereitung, Schwerpunkte, Ablauf, Schlussbesprechung, Folgewirkungen
- Finanzstrafrecht

## **Autorenverzeichnis:**

Univ.-Prof. Dr. **Markus Achatz**

Universität Linz; Partner bei LeitnerLeitner Steuerberater; Mitglied des VfGH

E-Mail: markus.achatz@leitnerleitner.com

HR Mag. **Maria Hacker-Ostermann**

Vorständin Finanzamt Graz-Stadt

E-Mail: maria.hacker-ostermann@bmf.gv.at

Dr. **Peter Pilz**

Partner bei BDO

E-Mail: peter.pilz@bdo.at

Mag. **Johannes Prillinger**

Geschäftsführer und Director bei LeitnerLeitner Steuerberater; Lehrbeauftragter der WU Wien und Uni Graz

E-Mail: johannes.prillinger@leitnerleitner.com

Mag. **Ursula Stingl-Lösch**

Geschäftsführerin bei der NÖ Gemeindeberatung

E-Mail: ustinglloesch@noegbg.at



Dr. Walter Leiss  
*Generalsekretär Gemeindebund*



Bgm. Mag. Alfred Riedl  
*Präsident Gemeindebund*

## Vorwort

Sehr geehrte Leserin! Sehr geehrter Leser!

Die Corona-Pandemie hält unser Land und unser Leben seit dem Frühjahr 2020 in Atem. Bei der Bekämpfung dieser Krise sind nicht nur die Gesundheitsbehörden gefordert, sondern auch die 2.095 österreichischen Gemeinden. Die Bürgermeisterinnen und Bürgermeister tragen dabei seit Beginn eine große Verantwortung für die Bürger ihrer Gemeinden. Sie sind als erste Ansprechpartner und Krisenmanager vor Ort jeden Tag gefragt. Nicht umsonst ist in der Krise auch neuerlich das Vertrauen in die Bürgermeister weiter gestiegen.

Eine enorme Herausforderung für die Bürgermeister sind und bleiben aber die Gemeindefinanzen: Die harten, aber notwendigen Maßnahmen unserer Bundesregierung zur Eindämmung der Pandemie haben zu einem Einbruch der Wirtschaftsleistung geführt. Die Wirtschaft leidet aber nicht nur bei uns, sondern weltweit unter der Pandemie. Der Österreichische Gemeindebund hat bereits im April 2020 prognostiziert, dass die Krise allein die Gemeinden rund zwei Milliarden Euro kosten wird. Das Gemeindepaket des Bundes in der Höhe von einer Milliarde Euro sowie die Unterstützungspakete der Länder für die Gemeinden sind für die Kommunen eine wichtige und notwendige Maßnahme. Der neuerliche Lockdown im November, aufgrund der gestiegenen Corona-Zahlen, wird auch die finanzielle Situation der Gemeinden in den folgenden Monaten weiter belasten.

Die Gemeinden stehen von Anfang an hinter den Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-Pandemie und werden diese Herausforderung weiterhin mit großer Verantwortung begleiten. Schließlich geht es um die Gesundheit aller Bürgerinnen und Bürger. Klar ist: Mit entschlossenem Handeln, Zusammenhalt und konstruktivem Miteinander werden wir es schaffen, diese Krise zu überwinden, um am Ende gestärkt daraus hervorzugehen. Auch wenn die größte Gesundheitskrise der letzten 100 Jahre im Mittelpunkt unseres täglichen Handelns steht, läuft in der Bundesverwaltung und in den Gemeinden das Tagesgeschäft weiter.

Mit dem vorliegenden neuen Band unserer Schriftenreihe bieten wir unseren Gemeinden wieder ein wichtiges Handbuch für ihre tägliche Arbeit. Im Fokus steht dieses Mal das Thema Betriebsprüfung in der Gemeinde. Mit der Organisationsreform der Bundesfinanzverwaltung ab 1. Jänner 2021 gibt es auch Änderungen bei den Zuständigkeiten. Das vorliegende Handbuch nimmt dies zum Anlass, das Abgabungsverfahren, die Pflichten von Abgabepflichtigen, die Befugnisse von Behörden, den Weg des Beschwerdeverfahrens und den Ablauf des Betriebsprüfungsverfahrens im Detail zu beleuchten. Zahlreiche Fragen rund um Betriebsprüfungen beschäftigen immer wieder Gemeinden mit ausgelagerten kommunalen Unternehmen. Mit diesem Band der Schriftenreihe haben die Verantwortlichen in den Gemeindestuben einen aktualisierten Überblick über ihre Rechte und Pflichten in der Frage der Betriebsprüfung.

Wir wünschen Ihnen eine interessante und lehrreiche Lektüre!

Herzlichst

*Generalsekretär Gemeindebund*  
Dr. Walter Leiss

*Präsident Gemeindebund*  
Bgm. Mag. Alfred Riedl

Wien, im November 2020

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>1. Steuerschuldverhältnis und Gang des Abgabeverfahrens im Überblick ...</b>	<b>7</b>
(Achatz)	
1.1 Abgabenbehörde und Parteien .....	7
1.1.1 Aufbau der Bundesabgabenbehörden .....	7
1.1.2 Zuständigkeiten .....	7
1.1.3 Parteien und ihre Vertretung .....	8
1.2 Das Steuerschuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner ..	9
1.2.1 Entstehung und Erlöschen der Steuerschuld .....	9
1.2.2 Verjährung .....	9
1.3 Der Gang des Verfahrens von der Steuererklärung bis zur Rechtskraft .....	10
1.4 Der Zweck der Außenprüfung .....	10
<b>2. Obliegenheiten des Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren .....</b>	<b>11</b>
(Achatz/Prillinger)	
2.1 Mitwirkungspflicht .....	11
2.2 Offenlegungs- und Wahrheitspflicht .....	12
2.3 Anzeigepflicht .....	13
2.4 Erklärungspflicht .....	13
<b>3. Ermittlungsverfahren und Festsetzung durch Bescheid .....</b>	<b>14</b>
(Achatz/Prillinger)	
3.1 Amtswegigkeit des Verfahrens .....	14
3.2 Befugnisse der Abgabenbehörden .....	14
3.3 Schätzungsbefugnis .....	14
3.4 Recht auf Parteiengehör .....	15
3.5 Akteneinsichtsrecht .....	15
3.6 Recht auf Beibringung von Beweismitteln .....	15
3.7 Abgabenrechtliche Geheimhaltung .....	16
3.8 Festsetzung durch Bescheid .....	16
<b>4. Die Beschwerde und das weitere Verfahren (Pilz) .....</b>	<b>17</b>
4.1 Der Gang des Beschwerdeverfahrens .....	17
4.1.1 Einbringung der Beschwerde (§§ 245 ff BAO) .....	17
4.1.2 Beschwerdemängel (§ 85 Abs 2 BAO) .....	18
4.1.3 Beschwerdeentscheidung (§§ 262 f BAO) .....	18
4.1.4 Vorlageantrag (§§ 264 ff BAO) .....	19
4.1.5 Verfahren vor den Verwaltungsgerichten .....	19
4.2 Rechtsschutz gegen Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte .....	20

4.2.1 Verwaltungsgerichtshof (VwGH) .....	21
4.2.2 Verfassungsgerichtshof (VfGH) .....	21
4.3 Europarechtliche Aspekte .....	22
<b>5. Das Betriebsprüfungsverfahren .....</b>	<b>23</b>
5.1 Organisation der Außenprüfung (Hacker-Ostermann) .....	23
5.1.1 Außenprüfung/Betriebsprüfung .....	23
5.1.2 Umsatzsteuersonderprüfung .....	23
5.1.3 Nachschau .....	23
5.1.4 PLB/Lohnsteuerprüfung .....	24
5.1.5 Erhebungen .....	24
5.2 Verwaltung und Auswahl der Fälle (Hacker-Ostermann) .....	24
5.3 Vorbereitung der Außenprüfung (Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch) .....	25
5.3.1 Vorbereitung der Außenprüfung aus der Sicht der Abgabenbehörde ..	25
5.3.2 Vorbereitung des Betriebsprüfungsverfahrens aus der Sicht des Steuerpflichtigen .....	26
5.3.2.1 Ankündigung der Betriebsprüfung .....	26
5.3.2.2 Verschiebung der Betriebsprüfung .....	27
5.3.2.3 Prüfungsort .....	27
5.3.2.4 Vorbereitung der Prüfungsunterlagen .....	28
5.3.2.5 Selbstanzeige .....	29
5.4 Schwerpunkte der Außenprüfung (Hacker-Ostermann/Pilz) .....	29
5.4.1 Prüfungsschwerpunkte aus der Sicht der Finanzverwaltung .....	29
5.4.2 Prüfungsschwerpunkte in der Gemeinde .....	31
5.4.3 Schwerpunkte in der Umsatzsteuer .....	32
5.4.3.1 Tätigkeiten im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) .....	32
5.4.3.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter .....	33
5.4.3.3 Aufteilung der Vorsteuern .....	36
5.4.3.4 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken .....	36
5.4.3.5 Subventionen/Zuschüsse .....	39
5.4.3.6 Sonderfrage der Bedarfszuweisungen .....	39
5.4.3.7 Übergang der Steuerschuld bei Bezug von sonstigen Leistungen .....	39
5.4.4 Schwerpunkte in der Körperschaftsteuer .....	40
5.4.4.1 Abgrenzungen zwischen BgA und Hoheitsbetrieb .....	40
5.4.4.2 Mischbetriebe .....	41
5.4.4.3 Gewinnermittlungen des BgA – Zusammenfassung von BgA	42
5.4.5 Kapitalertragsteuer .....	42
5.4.5.1 Steuerbefreiung bei Unterstützungseinrichtungen .....	42
5.4.5.2 Steuerbefreiung wegen Betriebsvermögenszugehörigkeit ....	43
5.4.6 Immobilienertragsteuer .....	44
5.4.7 Dienstgeberbeitrag bei Gemeindebetrieben (PLB) .....	46
5.5 Ablauf des Außenprüfungsverfahrens (Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch) ....	47

5.5.1	Prüfungsablauf aus der Sicht der Finanzverwaltung .....	47
5.5.1.1	Anmeldung .....	47
5.5.1.2	Prüfungsort .....	47
5.5.1.3	Beginn .....	47
5.5.1.4	Belehrungen .....	47
5.5.1.5	Prüfungshandlungen .....	48
5.5.2	Prüfungsablauf aus der Sicht der Gemeinde .....	49
5.5.2.1	Beginn der Betriebsprüfung .....	49
5.5.2.2	Belehrungen und Selbstanzeige .....	49
5.5.2.3	Betriebsbesichtigung .....	49
5.5.2.4	Prüfungshandlungen .....	50
5.5.2.5	Prüfung der Richtigkeit des Rechnungswesens .....	51
5.5.2.6	Belegprüfung .....	51
5.5.2.7	Prüfungsabschluss .....	51
5.5.2.8	Rechtsmittelverzicht .....	52
5.5.2.9	Bericht .....	52
5.5.2.10	Wiederaufnahme des Verfahrens .....	53
5.5.2.11	Bescheidausfertigungen .....	54
5.6	Schlussbesprechung (Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch) .....	54
5.6.1	Schlussbesprechung aus der Sicht des Finanzamtes .....	54
5.6.2	Schlussbesprechung aus der Sicht des Steuerpflichtigen .....	55
5.6.2.1	Teilnehmerkreis .....	55
5.6.2.2	Thema der Schlussbesprechung .....	55
5.6.2.3	Schlussbesprechungsprogramm .....	56
5.6.2.4	Vorbereitung auf die Schlussbesprechung .....	57
5.6.2.5	Verzicht auf Schlussbesprechung .....	58
5.6.2.6	Niederschrift .....	58
5.6.2.7	Rechtsmittelverzicht .....	59
5.7	Folgewirkungen für die Gemeinde (Achatz/Prillinger) .....	59
5.8	Außenprüfung und Finanzstrafrecht (Prillinger) .....	60
5.8.1	Selbstanzeige gem § 29 FinStrG .....	62
5.8.1.1	Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeut- samen Umstände .....	63
5.8.1.2	Rechtzeitigkeit (keine Verfolgungshandlung, keine Tatent- deckung, keine laufende Betriebsprüfung, keine wiederholte Selbstanzeige) .....	63
5.8.1.3	Einbringung bei der zuständigen Behörde .....	65
5.8.1.4	Täternennung .....	65
5.8.1.5	Entrichtung der verkürzten Abgaben .....	65
5.8.1.6	Abgabenerhöhung bei angekündigter Betriebsprüfung .....	65
5.8.1.7	Verkürzungszuschlag nach § 30 a FinStrG .....	66
5.8.2	Auswertung des Prüfberichtes durch den Strafreferenten .....	67
5.8.3	Finanzstrafrechtliche Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG .....	68
	<b>Reihenübersicht</b> .....	<b>71</b>



# 1. STEUERSCHULDVERHÄLTNIS UND GANG DES ABGABENVERFAHRENS IM ÜBERBLICK

(Achatz)

## 1.1 Abgabenbehörde und Parteien

### 1.1.1 Aufbau der Bundesabgabenbehörden

Mit 1. 1. 2021 tritt eine Organisationsreform der Bundesfinanzverwaltung in Kraft, die folgenden Aufbau vorsieht: Oberste Verwaltungsbehörde ist das Bundesministerium für Finanzen (BMF). Daneben sind folgende Behörden vorgesehen:

- ▶ das Finanzamt Österreich,
- ▶ das Finanzamt für Großbetriebe,
- ▶ das Zollamt Österreich,
- ▶ das Amt für Betrugsbekämpfung und
- ▶ der Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge.

Von der Aufbauorganisation (Aufsichtsrecht, Weisungsrecht) ist der Instanzenzug zu unterscheiden. Die Bundesabgabenbehörden entscheiden in erster und letzter Instanz. Gegen einen Bescheid einer Abgabenbehörde kann Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) erhoben werden. Erkenntnisse und Beschlüsse des BFG können mittels Revision beim VwGH oder Beschwerde beim VfGH angefochten werden. Zum Rechtsmittelverfahren siehe unten 4.

### 1.1.2 Zuständigkeiten

Die mit 1. 1. 2021 in Kraft tretende Organisationsreform hat eine grundlegende Änderung der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit zur Folge.

Die **sachliche Zuständigkeit** gliedert sich nach dem Gegenstand der Besteuerung (Steuerarten).

Das **Finanzamt Österreich** hat eine umfassende Zuständigkeit für alle Aufgaben, die nicht einer anderen Abgabenbehörde übertragen sind (§ 60 BAO). Das betrifft alle mit der Erhebung von Abgaben zusammenhängenden Aufgaben, soweit diese nicht vom Finanzamt für Großbetriebe wahrzunehmen sind. Jedenfalls davon umfasst sind sämtliche Abgaben, die früher vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erhoben worden sind (insb Rechtsgebühren und GrESt), außerdem alle Aufgaben, die mit der Einheitsbewertung, der Bodenschätzung oder mit vom Grundsteuermessbetrag abgeleiteten Beiträgen zusammenhängen.

Das **Finanzamt für Großbetriebe** ist nur für bestimmte Abgabepflichtige zuständig, und zwar insb für (§ 61 BAO):

## 1. Steuerschuldverhältnis und Gang des Abgabeverfahrens im Überblick

- ▶ Körperschaften öffentlichen Rechts (einschließlich ihrer Betriebe gewerblicher Art), wenn die in den letzten beiden Steuererklärungen erklärten Umsätze jeweils mehr als 10 Millionen Euro überschritten haben,
- ▶ Abgabepflichtige, die Teil einer Unternehmensgruppe gem § 9 KStG sind, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fällt,
- ▶ Abgabepflichtige, die Teil einer Organschaft iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG sind, wenn der Organträger oder zumindest ein Organ in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fällt,
- ▶ Abgabepflichtige, für die der Wechsel in die begleitende Kontrolle rechtskräftig festgestellt worden ist.

Die sachliche Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe umfasst insb Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer, KESt, Abzugsteuer, Werbeabgabe oder Kfz-Steuer. Ausgenommen sind jene Abgaben, die ausdrücklich dem Finanzamt Österreich vorbehalten sind (insb Gebühren und Verkehrsteuern; siehe oben).

Mit der **örtlichen Zuständigkeit** wird unter mehreren sachlich zuständigen Finanzämtern das für den Abgabepflichtigen konkret zuständige Finanzamt bestimmt. Da sich der örtliche Wirkungsbereich beider Finanzämter (Finanzamt Österreich und Finanzamt für Großbetriebe) auf das gesamte Bundesgebiet erstreckt, stellt sich die Frage der örtlichen Zuständigkeit nicht. Das sachlich zuständige Finanzamt ist immer auch das örtlich zuständige.

Aufgrund der Größenkriterien wird die Mehrzahl der österreichischen Gemeinden in die Zuständigkeit des Finanzamtes Österreich fallen.

Die Standorte der früheren 40 Finanzämter bleiben bis auf weiteres bestehen. Es ist zu erwarten, dass innerhalb des Finanzamtes Österreich und des Finanzamtes für Großbetriebe die Bearbeitung der Akten grundsätzlich am gleichen Standort wie bisher erfolgt. Eine gleichmäßige Verteilung der zu erledigenden Akten auf andere Standorte soll dem Vernehmen nach vor allem bei Belastungsspitzen (zB bei Arbeitnehmerveranlagung, Familienbeihilfe) erfolgen.

Die Aufgaben der Finanzstrafbehörde, Finanzpolizei, Steuerfahndung sowie der Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit werden vom **Amt für Betrugsbekämpfung** wahrgenommen.

### 1.1.3 Parteien und ihre Vertretung

Partei im Abgabeverfahren ist in erster Linie der Abgabepflichtige, das ist jeder, der nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Parteien des Abgabeverfahrens sind ferner alle Personen, die auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder auf die sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde bezieht (§ 78 BAO).

## 1.2 Das Steuerschuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner

Juristische Personen werden durch die zu ihrer Vertretung berufenen Personen (zB Geschäftsführer, Bürgermeister) vertreten.

Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich durch eigenberechtigte Personen (zB Angestellte) vertreten lassen, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird (§ 83 BAO, schriftliche Vollmacht notwendig). Zur geschäftsmäßigen Vertretung sind nur nach den besonderen Berufsvorschriften ausdrücklich dazu befugte Vertreter zugelassen (Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare).

### 1.2 Das Steuerschuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner

Ähnlich wie im bürgerlichen Recht stehen sich im Steuerrecht Gläubiger und Schuldner gegenüber. Steuergläubiger ist die Gebietskörperschaft, die für die Einhebung der Abgabe zuständig ist. Der Steuerschuldner ist derjenige, der den jeweiligen Steuertatbestand erfüllt.

#### 1.2.1 Entstehung und Erlöschen der Steuerschuld

Ist der Tatbestand in persönlicher und sachlicher Hinsicht erfüllt, so führt dies zu einer bestimmten Steuerschuld (Geldschuld). Diese ergibt sich aus der Bemessungsgrundlage und dem darauf anzuwendenden Steuersatz.

Das Steuerschuldverhältnis erlischt in der Regel mit Entrichtung der Steuer oder durch Abschreibung (zB Löschung wegen Uneinbringlichkeit).

#### 1.2.2 Verjährung

Wird eine Steuerschuld nicht geltend gemacht, so tritt nach bestimmter Zeit Verjährung ein. Die Verjährung führt nicht zum Erlöschen des Abgabeananspruches, sondern lediglich zum Verlust des Rechtes, diesen Anspruch geltend zu machen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabeverfahren von Amts wegen zu beachten.

Die Verjährung des Rechts, eine Abgabe bescheidmäßig festzusetzen (**Festsetzungs- oder Bemessungsverjährung**, § 207 BAO), beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich **fünf Jahre**, bei Verbrauchssteuern drei Jahre. Für hinterzogene Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährungsfrist wird durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um **ein Jahr verlängert** (zB Zustellung des Abgabenbescheids, Ergänzungsersuchen, Außenprüfung). Werden Amtshandlungen in einem Jahr unternommen, in welchem die Verjährungsfrist bereits verlängert ist, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, maximal bis zur absoluten Verjährung.

Die Abgabe darf nicht mehr festgesetzt werden, wenn seit Entstehen des Abgabeananspruches zehn Jahre vergangen sind (**absolute Verjährung**).

Wird eine fällige Abgabe nicht entrichtet, dann ist die Abgabenbehörde berechtigt, die Abgabe zwangsweise einzubringen. Werden jedoch keine Einhebungsmaßnahmen gesetzt, so verjährt das Recht, die fällige Abgabe einzuheben (**Einhebungsverjährung**, § 238 BAO). Die Frist beginnt mit Ablauf des Jahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, und läuft fünf Jahre. Die Verjährungsfrist wird durch jede Einbringungsmaßnahme (zB Mahnung) unterbrochen und beginnt mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung erfolgt ist, wieder neu zu laufen.

### 1.3 Der Gang des Verfahrens von der Steuererklärung bis zur Rechtskraft

Wird ein Steuertatbestand verwirklicht und entsteht ein Abgabensanspruch, so hat der Abgabepflichtige – nach Maßgabe der Abgabenvorschriften – eine Steuererklärung einzureichen. Das Finanzamt kontrolliert die Steuererklärung routinemäßig (elektronisch und stichprobenmäßig) und sendet dem Abgabepflichtigen bei Bedarf ein Ergänzungssuchen. Wenn die Vorbescheidkontrolle abgeschlossen ist, wird die Abgabe mit Bescheid vorgeschrieben.

Der Bescheid wird in der Regel durch Zustellung (per Post oder FinanzOnline) wirksam. Soweit keine besonderen Regelungen bestehen (zB § 21 UStG hinsichtlich USt-Vorauszahlungen), werden die Abgaben einen Monat nach Bekanntgabe des Abgabensbescheids fällig (§ 210 BAO). Auch die Rechtsmittelfrist beginnt mit der Zustellung des Bescheids zu laufen und beträgt einen Monat (§ 245 BAO).

Lässt der Abgabepflichtige die Rechtsmittelfrist ungenutzt verstreichen, so erwächst der Bescheid in Rechtskraft. Das bedeutet, dass der Bescheid durch ordentliche Rechtsmittel nicht mehr bekämpft werden kann (formelle Rechtskraft) und dass in derselben Sache nicht noch einmal entschieden werden darf (materielle Rechtskraft).

Die Aufhebung oder Abänderung eines rechtskräftigen Bescheids kommt nur unter den im Gesetz ausdrücklich genannten Voraussetzungen in Betracht (zB Wiederaufnahme des Verfahrens, Aufhebung gem § 299 BAO).

Ordnet das Gesetz die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, so hat der Steuerpflichtige – nach Maßgabe der Abgabenvorschriften – eine Steuererklärung einzureichen und die Abgabe innerhalb der vorgesehenen Frist zu entrichten, ohne dass ein Bescheid erlassen wird (siehe dazu auch unten 3.8).

### 1.4 Der Zweck der Außenprüfung

Die Außenprüfung stellt das umfassendste Kontrollinstrument im Rahmen des Abgabensverfahrens dar. Sie dient der Prüfung aller für die Erhebung der Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 147 BAO). Ziel ist es, für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sorgen sowie eine Verkürzung von Abgaben zu verhindern (8. OHB<sup>1</sup>).

---

<sup>1</sup> Organisationshandbuch der Finanzverwaltung.

## 2. OBLIEGENHEITEN DES ABGABEPFLICHTIGEN IM ABGABENVERFAHREN

(Achatz/Prillinger)

Der für die Steuerfestsetzung maßgebliche Sachverhalt ist im Zuge des Abgabeverfahrens von der Finanzbehörde von Amts wegen zu ermitteln. Die Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des Sachverhaltes. Im Folgenden werden die wesentlichen Obliegenheiten des Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren dargestellt.

### 2.1 Mitwirkungspflicht

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts findet insb 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 insb 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 offenlegen 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, gleich wirksame, aber für den Beteiligten weniger beeinträchtigende Weise aufgeklärt werden kann.

## 2. Obliegenheiten des Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren

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 geeigneten, möglichen, erforderlichen, verhältnismäßigen und zumutbaren Mitwirkung ist von der Abgabenbehörde im Rahmen des Erkenntnisgewinnungsprozesses entsprechend frei zu würdigen. Gerade die verweigerte 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), der Zuschlag zur Körperschaftsteuer (§ 22 Abs 3 KStG) sowie die Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges gem § 162 BAO (Empfängerbenennungsverlangen der Abgabenbehörde) in Betracht.

### 2.2 Offenlegungs- 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 insb 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 Anbringen (insb 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 erstreckt sich somit über einen großen Zeitraum. Sie beginnt in der Regel mit Entstehung des Abgabensanspruches und endet erst in jenem Zeitpunkt, in dem die Abgabe nicht mehr festgesetzt werden darf (insb 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 2.1).

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 insb Verträge, Geschehensabläufe, Beschlüsse oder Protokolle von Gemeindegremien. Zu einer rechtlichen Beurteilung des offengelegten Sachverhaltes ist der Abgabepflichtige hingegen nicht verpflichtet.<sup>2</sup> 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.

### 2.3 Anzeigepflicht

Gem § 120 BAO haben die Abgabepflichtigen alle Umstände anzuzeigen, die die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Die Anzeigepflicht besteht beispielsweise, wenn ein neuer, körperschaftsteuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet wird. Im Betriebsprüfungsverfahren kommt ihr keine praktische Bedeutung zu, da zu diesem Zeitpunkt die relevanten Fakten der Abgabenbehörde schon mitgeteilt sein müssten.

### 2.4 Erklärungspflicht

Abgabepflichtige haben – nach Maßgabe der Abgabenvorschriften – Abgabenerklärungen einzureichen. Dafür sind bestimmte Formulare, Übermittlungsformen (Papier, FinanzOnline) und Fristen vorgesehen. Wird die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht gewahrt, kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

---

<sup>2</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup> § 119 Tz 1.

## 3. ERMITTLUNGSVERFAHREN UND FESTSETZUNG DURCH BESCHEID

(Achatz/Prillinger)

### 3.1 Amtswegigkeit des Verfahrens

Der für die Steuerfestsetzung maßgebliche Sachverhalt ist im Zuge des Abgabeverfahrens von der Finanzbehörde von Amts wegen zu ermitteln. Zu erforschen sind die tatsächlichen Verhältnisse. Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände sind auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu würdigen. Neue Tatsachen und neue Vorbringen sind in jedem Stadium des Verfahrens zu berücksichtigen.

### 3.2 Befugnisse der Abgabenbehörden

Der Abgabepflichtige ist 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 (Einrichtungsgegenstände dürfen jedoch nicht ohne Einwilligung des Abgabepflichtigen geöffnet oder durchsucht werden),
- ▶ Einsicht in die Geschäftsbücher nehmen,
- ▶ erforderliche Auskünfte über alle für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Tatsachen verlangen (auch von Mitarbeitern und Geschäftspartnern),
- ▶ einen zur Durchführung der Amtshandlungen geeigneten Raum sowie
- ▶ die notwendigen Hilfsmittel unentgeltlich benützen.

### 3.3 Schätzungsbefugnis

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 (zB Zerstörung durch Brand oder Hochwasser) 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.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Tz 6.

### 3.4 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 Parteiengehör ist in jedem Stadium des Betriebsprüfungsverfahrens zu wahren, die Abhaltung einer Schlussbesprechung für sich allein genügt nicht.

Zur Bedeutung im Rahmen der Außenprüfung siehe unten 5.

### 3.5 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 insb 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.

Zur Bedeutung im Rahmen der Außenprüfung siehe unten 5.

### 3.6 Recht auf Beibringung von Beweismitteln

Gem § 183 Abs 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit die dem Beweisantrag zu Grunde liegenden Tatsachen bei der Abgabenbehörde nicht offenkundig sind. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt, oder wenn aus

### 3. Ermittlungsverfahren und Festsetzung durch Bescheid

den Umständen ersichtlich ist, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

#### 3.7 Abgabenrechtliche Geheimhaltung

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

#### 3.8 Festsetzung durch Bescheid

Die Festsetzung der Abgaben erfolgt in Form von Bescheiden. Der Bescheid hat im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabefestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 BAO). Ist die Ungewissheit beseitigt, dann ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Die Verjährungsfrist beginnt bei einem vorläufigen Bescheid erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit wegfällt.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, so wird grundsätzlich kein Bescheid erlassen, sondern die Abgabe nur aufgrund der Selbstberechnung entrichtet. In diesen Fällen kann bzw muss ein Bescheid erlassen werden, wenn innerhalb bestimmter Fristen ein Antrag darauf gestellt wird, die Selbstberechnung unrichtig ist oder kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird.

## 4. DIE BESCHWERDE UND DAS WEITERE VERFAHREN

(Pilz)

### 4.1 Der Gang des Beschwerdeverfahrens

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

#### 4.1.1 Einbringung der Beschwerde (§§ 245 ff BAO)

Gem § 245 Abs 1 BAO muss die Beschwerde innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Eine Einbringung unmittelbar beim Verwaltungsgericht ist gem § 249 BAO auch möglich. Die Frist beginnt ab Zustellung des Bescheides zu laufen. Aktivlegitimiert zur Erhebung einer Beschwerde sind sowohl der Bescheidadressat (§ 246 Abs 1 BAO) als auch der Haftungspflichtige (§ 248 BAO) und bei Feststellungsbescheiden jeder, gegen den der Bescheid Wirkungen entfaltet (§ 246 Abs 2 BAO).

Anders als im allgemeinen Verwaltungsverfahren (vgl § 64 Abs 1 AVG) entfaltet die Beschwerde im Abgabeverfahren keine aufschiebende Wirkung. Trotz Einbringung einer Beschwerde bleibt die Abgabe fällig und die Abgabenschuld ist zu begleichen (§ 254 BAO). Es besteht jedoch gem § 212 a BAO die Möglichkeit, einen **Antrag auf Aussetzung** der Einhebung zu stellen, der bis zur Entscheidung über die Beschwerde beantragt werden kann. Die Bewilligung der Aussetzung ist jedoch zu versagen, wenn

- ▶ die Beschwerde **wenig Erfolg** verspricht (zB der Bescheid stützt sich auf VwGH-Judikatur),
- ▶ in **Punkten Beschwerde erhoben wird**, in welchen der **Bescheid nicht vom Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht**, oder
- ▶ die **Einbringlichkeit** durch das **Verhalten des Abgabepflichtigen gefährdet** ist.

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

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

## 4. Die Beschwerde und das weitere Verfahren

**Praxistipp:** Ratsam ist es auch, das Zustelldatum anzugeben, um damit die Einhaltung der Beschwerdefrist vorweg zu dokumentieren.

- ▶ Der **Beschwerdeantrag** legt dar, welche Änderungen der Beschwerdewerber beantragt.
- ▶ Die **Begründung** zeigt schließlich auf, aus welchen Gründen der angefochtene Bescheid nach Ansicht des Beschwerdeführers in rechtlicher Hinsicht unrichtig ist und daher durch einen anderen Bescheid zu ersetzen ist.

### 4.1.2 Beschwerdemängel (§ 85 Abs 2 BAO)

Liegen formelle oder materielle Mängel vor (zB wenn der Beschwerdeantrag nicht dem notwendigen Inhalt des § 250 BAO entspricht), erfolgt ein **Auftrag zur Mängelbehebung** (§ 85 Abs 2 BAO). Wenn diese Mängel nicht innerhalb einer angemessenen Frist behoben werden, gilt die Beschwerde als zurückgenommen.

### 4.1.3 Beschwerdevoentscheidung (§§ 262 f BAO)

Die Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, hat über die Beschwerde im Rahmen einer **Beschwerdevoentscheidung** zu entscheiden. Eine Beschwerdevoentscheidung hat gem § 262 Abs 2 – 4 BAO nur dann zu unterbleiben, wenn

- ▶ dies vom Beschwerdeführer in der Beschwerde **beantragt** wurde und die Behörde die Beschwerde **innerhalb von drei Monaten** ab ihrem Einlangen **dem Verwaltungsgericht vorlegt**,
- ▶ die Beschwerde lediglich **die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen**, die **Verfassungswidrigkeit von Gesetzen** oder die **Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen** behauptet oder
- ▶ der angefochtene Bescheid vom **Bundesminister für Finanzen** erlassen wurde.

Zunächst überprüft die Abgabenbehörde die Beschwerde in formeller Hinsicht (§ 263 Abs 1 BAO). Ist die Beschwerde **unzulässig** (zB im Fall eines Rechtsmittelverzichts) oder zu **spät eingebracht**, kommt es zu einer **Zurückweisung** der Beschwerde mit Beschwerdevoentscheidung (§ 260 BAO).

Sollte kein Anlass für eine Formalerledigung vorliegen, entscheidet die Abgabenbehörde **meritorisch** (in der Sache). In diesem Verfahrensstadium gilt das **uneingeschränkte Neuerungsrecht**, dh es können Tatsachen oder Anträge vorgebracht oder Beweismittel vorgelegt werden, die schon im Abgabenverfahren existent waren, während des Verfahrensganges jedoch noch nicht vorgebracht bzw vorgelegt wurden. Die Behörde darf den Bescheid in **jede** Richtung abändern oder aufheben. Dies impliziert insb, dass es **kein Verböserungsverbot** gibt.

### 4.1.4 Vorlageantrag (§§ 264 ff BAO)

Der Beschwerdevorentscheidung kommt die Wirkung eines Bescheides zu, weswegen der Beschwerdeführer innerhalb eines Monats einen Antrag – den sogenannten **Vorlageantrag** – stellen kann, wonach das Verwaltungsgericht über die Beschwerde entscheiden sollte (§ 264 Abs 1 BAO). Der Vorlageantrag ist innerhalb dieser Frist bei der Abgabenbehörde einzubringen. Ein fristgerechtes Einbringen des Vorlageantrages beim Verwaltungsgericht gilt jedoch ebenfalls als rechtzeitig. Die Beschwerdevorentscheidung bleibt bis zur Erledigung der Beschwerde wirksam (§ 264 Abs 3 BAO). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten, darüber hinaus sind keine weiteren Ausführungen zur Sache erforderlich.

### 4.1.5 Verfahren vor den Verwaltungsgerichten

Die Abgabenbehörde muss – nach etwaigen ergänzenden Ermittlungen – die Beschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorlegen, wenn keine Beschwerdevorentscheidung erlassen (§ 262 Abs 2 – 4 BAO) oder ein Vorlageantrag gestellt wurde (§ 264 Abs 1 BAO).

Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 wurde das **Bundesfinanzgericht** (kurz BFG) eingerichtet, das seit 1. 1. 2014 über Beschwerden in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben entscheidet (§ 1 BFGG). Der Sitz des BFG befindet sich in Wien, es unterhält jedoch Außenstellen in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz und Salzburg (§ 2 BFGG).

Zu beachten ist ferner, dass auch das Bundesverwaltungsgericht (kurz BVerwG) oder (zB im Bereich der Kommunalsteuer) die Landesverwaltungsgerichte (kurz: LVerwG) für Beschwerden im Abgabeverfahren zuständig sein können. Der in der BAO verwendete (umfassende) Terminus des „Verwaltungsgerichtes“ soll diese unterschiedlichen Zuständigkeiten abbilden. Insbesondere bei (zB aufgrund von Landesgesetzen) abweichenden Zuständigkeiten ist darauf zu achten, dass die Beschwerde nicht bei einer unzuständigen Behörde bzw einem unzuständigen Gericht eingebracht wird, da dies zu Verfristungen führen kann.

Das BFG entscheidet durch **Einzelrichterinnen und Einzelrichter** und durch **Senate** (§ 12 Abs 1 BFGG). Sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, obliegt die Entscheidung dem Einzelrichter (§ 272 Abs 1 BAO). Der Beschwerdeführer kann allerdings die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragen (§ 272 Abs 2 Z 1 BAO). Ebenso kann der zuständige Einzelrichter die Entscheidung durch den Senat verlangen, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt (§ 272 Abs 2 Z 2 iVm Abs 3 BAO).

**Beachte:** Der Antrag des Abgabepflichtigen auf Entscheidung durch den gesamten Senat ist unbedingt in der Beschwerde, dem Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen (§ 272 Abs 2 Z 1 BAO). Wird dieser Zeitpunkt versäumt, kann der Antrag zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr nachgeholt werden. Gleiches gilt auch für den Antrag auf eine mündliche Verhandlung (siehe unten).

## 4. Die Beschwerde und das weitere Verfahren

Die **Senate** am BFG bestehen aus **zwei Richtern**, wobei ein Richter aus dem Kreis der Senatsvorsitzenden kommt, sowie aus **zwei fachkundigen Laienrichtern** (§ 12 Abs 2 BFGG). Die fachkundigen Laienrichter werden von den gesetzlichen Berufsvertretungen (mit Ausnahme der Notariats- und Rechtsanwaltskammer sowie der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) entsendet (§ 4 BFGG).

Die Senate am BFG fassen ihre Beschlüsse mit **einfacher Mehrheit**. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des Senatsvorsitzenden den Ausschlag (§ 277 Abs 2 BAO).

Partei vor den Verwaltungsgerichten ist neben dem Beschwerdeführer auch die Behörde, deren Bescheid angefochten wird (§ 265 Abs 5 BAO).

Eine **mündliche Verhandlung** ist anzuberaumen, wenn sie der **Einzelrichter für erforderlich** hält oder eine **Partei sie beantragt** (§ 274 Abs 1 BAO).<sup>4</sup> Bei Senatszuständigkeit hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn sie vom Senatsvorsitzenden beantragt wird oder der Senat dies auf Antrag eines Mitglieds beschließt (§ 274 Abs 2 BAO).

Sofern die Beschwerde nicht mit **Beschluss** zurückzuweisen ist, entscheidet das BFG idR mittels **Erkenntnis** in der Sache selbst. Das Verwaltungsgericht kann den Bescheid der Abgabenbehörde in jede Richtung abändern, aufheben oder die Beschwerde als unbegründet abweisen. Es gibt im Beschwerdeverfahren weder ein **Verböserungs-** noch ein **Neuerungsverbot** (§ 270 BAO). Das BFG kann ergänzende Ermittlungen selbst vornehmen oder durch Abgabenbehörden durchführen lassen.

Wie schon oben ausgeführt, entscheidet das Verwaltungsgericht grundsätzlich in der Sache selbst. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt § 278 Abs 1 BAO dar. Diese Bestimmung sieht eine beschlussmäßige **Aufhebung** des Bescheides samt **Zurückverweisung** an die Abgabenbehörde vor (sogenannte **kassatorische Entscheidung**), wenn Ermittlungen unterlassen wurden, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten oder ein Bescheid nicht erlassen hätte werden dürfen. Das Verfahren tritt durch die Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Bescheiderlassung befunden hat (§ 278 Abs 2 BAO). Die Behörden sind im weiteren Verfahren an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts gebunden (§ 278 Abs 3 BAO).

Das Erkenntnis hat neben dem **Spruch** auch eine **Begründung** zu enthalten (vgl § 280 Abs 1 lit d und e BAO). Seit dem Inkrafttreten der Verwaltungsgerichtsnovelle 2012 hat das Verwaltungsgericht im Spruch auch darüber abzusprechen, ob eine **ordentliche Revision** an den **Verwaltungsgerichtshof** zulässig ist.

### 4.2 Rechtsschutz gegen Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte

Fühlt sich der Abgabepflichtige durch die Entscheidung des BFG in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Weg zu den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, dem **Verwaltungsgerichtshof** (kurz **VwGH**) und dem **Verfassungsgerichtshof** (kurz **VfGH**), offen.

---

<sup>4</sup> Grundsätzlich sind mündliche Verhandlungen im Senatsverfahren öffentlich.

Die Revision an den VwGH und die Beschwerde an den VfGH können auch nebeneinander eingebracht werden, wobei es 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.

### 4.2.1 Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Seit dem Inkrafttreten der Verwaltungsgerichtsnovelle 2012 hat das Verwaltungsgericht im Spruch auch darüber abzusprechen, ob eine **ordentliche Revision** an den **VwGH** möglich ist.

Die ordentliche Revision ist zuzulassen, wenn eine **Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung** vorliegt. Dies ist insb dann der Fall, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

Wird die ordentliche Revision durch das Verwaltungsgericht nicht zugelassen, kann die Entscheidung mittels **außerordentlicher Revision** bekämpft werden. Der Revisionswerber muss diesfalls begründen, weshalb – entgegen der Ansicht des Verwaltungsgerichtes – eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die Revision zuzulassen ist (§ 28 Abs 3 VwGG).

Die Revision ist innerhalb einer Frist von sechs Wochen (§ 26 Abs 1 VwGG) beim Verwaltungsgericht einzubringen (§ 25 a Abs 5 VwGG).

Zur Revision ist derjenige berechtigt, der behauptet durch ein Erkenntnis in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Dieses Recht wird gem Art 133 Abs 6 Z 2 B-VG auch der Abgabenbehörde eingeräumt (**Amtsrevision**).

Im Verfahren vor dem VwGH herrscht – im Unterschied zum Beschwerdeverfahren vor der Abgabenbehörde sowie dem Verwaltungsgericht – absolutes **Neuerungsverbot**. Materiell- oder verfahrensrechtliche Rechtswidrigkeiten werden vom VwGH nur dann aufgegriffen, wenn sie in der Beschwerde geltend gemacht wurden. Der VwGH kann sowohl **meritorisch** als auch **kassatorisch** entscheiden. Im Falle einer kassatorischen Entscheidung wird das bekämpfte Erkenntnis bzw der bekämpfte Beschluss aufgehoben. Eine Aufhebung durch den VwGH bedeutet, die Rechtssache tritt in „die Rechtslage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses bzw Beschlusses befunden hat“ (§ 42 Abs 3 VwGG). Das bedeutet, dass das Verwaltungsgericht nun neu über die Sache zu entscheiden hat, wobei es an die Entscheidungsgründe des VwGH gebunden ist (§ 63 VwGG).

### 4.2.2 Verfassungsgerichtshof (VfGH)

Im Zusammenhang mit Außenprüfungen von Gemeinden ist lediglich die Beschwerde gegen Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte nach Art 144 B-VG von Bedeutung. Dabei behauptet der Abgabepflichtige, durch das Erkenntnis in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung oder ei-

## 4. Die Beschwerde und das weitere Verfahren

nes verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden zu sein.<sup>5</sup>

### 4.3 Europarechtliche Aspekte

Kommen den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts bzw den Verwaltungsgerichten im Zuge eines Verfahrens Zweifel über die Auslegung von Unionsrecht, so können Verwaltungsgerichte und sind die Höchstgerichte idR verpflichtet, den **Gerichtshof** der Europäischen Union (kurz **EuGH**) (zu) befassen. Dies erfolgt im Wege des sogenannten **Vorabentscheidungsverfahrens** nach Art 267 AEUV.

---

<sup>5</sup> Der Individualantrag auf Normenkontrolle nach Art 140 B-VG scheidet im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung aus, da regelmäßig ein Bescheid der Abgabenbehörde ergeht.

## 5. DAS BETRIEBSPRÜFUNGSVERFAHREN

### 5.1 Organisation der Außenprüfung

(Hacker-Ostermann)

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
- ▶ Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge (PLB) / Lohnsteuerprüfung § 86 BAO
- ▶ Erhebungen §§ 114, 115, 143 BAO

#### 5.1.1 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.

#### 5.1.2 Umsatzsteuersonderprüfung

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

#### 5.1.3 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

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

Grundstücken und Betrieben sowie die Einsichtnahme in offenliegende bzw offengelegte Unterlagen.

### 5.1.4 PLB/Lohnsteuerprüfung

Von dieser Prüfung umfasst sind nicht nur die Lohnsteuer mit Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum DB, sondern auch die Beiträge zur Sozialversicherung und die Kommunalsteuer. Diese Prüfung erfolgt bis 31. 12. 2019 als „Gemeinsame Prüfung von Lohnabgaben“ von Organen der Finanzverwaltung und von Prüfern des zuständigen Krankenversicherungsträgers. Ab 1. 1. 2020 obliegt dem Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge (PLB) die Prüfung.

### 5.1.5 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.

## 5.2 Verwaltung und Auswahl der Fälle

(Hacker-Ostermann)

In einer der letzten Reformen der Finanzverwaltung 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 von speziell für den Außendienst und die Prüfung ausgebildeten Mitgliedern der Teams durchgeführt. Dies gilt auch für die Prüfung lohnabhängiger Abgaben (PLB).

Für die Prüfung der sogenannten Großbetriebe (Jahresumsatz über 10 Millionen Euro) ist ab 1. 1. 2021 das neu geschaffene Finanzamt für Großbetriebe zuständig.

Da die vollständige Prüfung aller Unternehmen weder personell möglich noch tatsächlich notwendig ist – es kann durchaus davon ausgegangen werden, dass ein nicht unbeachtlicher 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 Gleichmäßigkeit 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: Die Einzelauswahl verfolgt im Gegensatz zu den anderen Auswahlkriterien, die eher der Generalprävention zugeordnet werden können, primär den Zweck der Verhinderung von Abgabenverkürzungen (Spezialprävention).
- ▶ Risikoauswahl  
Diese erfolgt ua durch das PACC – das „Predictive Analytics Competence Center“.

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 Bedarfsprüfungen) den BetriebsprüferInnen zugeteilt, wobei neben einer gleichmäßigen Auslastung auch auf Branchenkenntnisse und spezielle Erfahrungen Rücksicht genommen wird.

## 5.3 Vorbereitung der Außenprüfung

(Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch)

### 5.3.1 Vorbereitung der Außenprüfung 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 soweit 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 Abgabenarten dürfen geprüft werden) und

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

- ▶ die zu prüfenden Zeiträume (Veranlagungszeiträume, UVA-Zeiträume, wobei der Prüfungszeitraum grundsätzlich die letzten drei Jahre umfasst, für welche im Zeitpunkt der Ankündigung eine Veranlagung bzw Abgabenerklärung vorliegt).

Daneben sind die Namen aller zur Vornahme der Betriebsprüfung beauftragten Prüfungsorgane, ein Hinweis auf die gesetzliche Grundlage für die Prüfung und das Ausstellungsdatum sowie die Genehmigung des zuständigen Organs anzuführen.

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 Informationen über berufsrechtliche und branchenbedingte Besonderheiten mittels diverser Leitfäden und durch das BRIS (Brancheninformationen) zur Verfügung gestellt. Öffentliche Datenbanken, das Internet (Homepage des Unternehmens) und Fachliteratur werden ebenso verwendet wie eventuell 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.

### 5.3.2 Vorbereitung des Betriebsprüfungsverfahrens aus der Sicht des Steuerpflichtigen

#### 5.3.2.1 Ankündigung der Betriebsprüfung

Die bevorstehende Betriebsprüfung ist dem Steuerpflichtigen durch den Betriebsprüfer gem § 148 Abs 5 BAO „tunlichst“ eine Woche vor dem geplanten Prüfungsbeginn bekannt zu geben. In der Regel erfolgt die Ankündigung telefonisch beim Steuerpflichtigen oder bei dessen Bevollmächtigtem.

Als Bevollmächtigter ist in diesem Fall der steuerliche Vertreter, welcher Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwalt oder Notar sein kann, zu verstehen. Andere Vertreter, welche nicht den aufgezählten beruflichen Parteienvertretern zugeordnet werden können, 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.

Die gesetzlich vorgesehene Wochenfrist kann aus organisatorischen Gründen verlängert oder verkürzt werden.

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 beiseitegeschafft werden.

### 5.3.2.2 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, saisonal bedingte Spitzenauslastungen, Krankheit oder ein bereits fixierter Operationstermin oder eine bereits gebuchte Urlaubsreise der für die Buchhaltung oder für die einzelnen Unternehmungen hauptverantwortlichen Personen angesehen.

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.

### 5.3.2.3 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.

Bei der Auswahl des Prüfungsortes ist – auch aus verfahrensökonomischen Gesichtspunkten – auf Aufbewahrungsmöglichkeiten von Unterlagen, dem Platzbedarf und die Logistik zu achten.

Bei der Durchführung der Betriebsprüfung in den Räumlichkeiten der Gemeinde sollte dem Prüfer ein eigener Raum zur Verfügung gestellt werden. Dieser sollte ausreichend Arbeitsplatz und Möglichkeiten zur Ablage von Unterlagen bieten. Auch für Beleuchtung, Beheizung und Stromversorgung als „geeignete Hilfsmittel“ ist zu sorgen. Ein dunkler Abstellraum oder der Kopierraum als „Prüfungszimmer“ stellt kein adäquates und geeignetes Hilfsmittel dar.

### 5.3.2.4 Vorbereitung der Prüfungsunterlagen

Im Zuge der Ankündigung der Betriebsprüfung teilt der Betriebsprüfer dem Steuerpflichtigen mit, welche Unterlagen für die Durchführung der Betriebsprüfung notwendig sind. Im Zuge des Prüfungsbeginnes erfolgt zumeist eine genauere Eingrenzung der Unterlagen aus den gewünschten Büchern und Aufzeichnungen.

Der Betriebsprüfer darf alle Unterlagen und Schriftstücke anfordern, welche für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sind: zB Rechnungsabschluss, Journal, Hauptbuch, Sachkonten, Anlageverzeichnis, Lohnkonten, Belege oder sonstige Unterlagen wie Miet- oder Kaufverträge. Da die Aufforderung, alle vorhandenen Unterlagen bereit zu stellen, zu unpräzise ist, muss der Prüfer die gewünschten Bücher, Verträge oder Protokolle bei der Anforderung genau bezeichnen.

Bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen mittels 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 Abgabehörde** Datenträger (meist eine CD) mit den gespeicherten Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung zu stellen.

In der Regel ergeben sich im Zuge der Abarbeitung der Prüfungsfelder konkrete Fragestellungen, zu welchen die notwendigen Unterlagen vom Prüfer zeitnah angefordert werden.

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 bis fünf 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.

**Praxistipp:** Eine gut vorbereitete Betriebsprüfung, bei der dem Prüfer rasch und in geordneter und optisch ansprechender Weise die prüfungsrelevanten Unterlagen übermittelt werden, läuft wesentlich reibungsloser ab als Betriebsprüfungen, bei denen der Abgabepflichtige seiner Mitwirkungspflicht nur sukzessive nachkommt. In vielen Fällen wird es sinnvoll sein, eine Auskunftsperson gegenüber dem Betriebsprüfer zu definieren, die als zentrale Anlaufstelle für Fragen und Wünsche des Betriebsprüfers fungiert. Als Auskunftsperson kommt entweder ein mit den steuerlichen Angelegenheiten vertrauter Mitarbeiter der Gemeinde oder der steuerliche Vertreter in Betracht. Auf diese Weise kann vermieden werden, dass steuerlich ungeschulte Mitarbeiter auf Fragen des Betriebsprüfers unüberlegt antworten.

### 5.3.2.5 Selbstanzeige

Wie unter 5.5.2.2 näher dargestellt, kann bis zur Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden.

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 zu Beginn der Betriebsprüfung die letzte Gelegenheit, durch eine Selbstanzeige einem Finanzstrafverfahren zu entgehen.

Neben der rechtzeitigen Erstattung der Anzeige sind noch weitere Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung zu erfüllen (siehe dazu 5.8.1).

## 5.4 Schwerpunkte der Außenprüfung

(Hacker-Ostermann/Pilz)

### 5.4.1 Prüfungsschwerpunkte 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 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 vielen Fällen die Setzung von Prüfungsschwerpunkten erst an Ort und Stelle (Gemeinde) und nach Vorlage der Prü-

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

fungsunterlagen (EDV-Buchhaltung, 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 den ermäßigten Steuersätzen unterliegen
- ▶ Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuern bezogen auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art
- ▶ Unzulässigkeit eines Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit rein hoheitlichen Aufgaben
- ▶ Kontrolle der ordnungsgemäßen Rechnungsausstellung iSd § 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, KG)
- ▶ Im Falle von Auslagerungen Durchführung einer verbundenen Prüfung der ausgegliederten Rechtsträger
- ▶ Überprüfung der Ernsthaftigkeit von Mietverhältnissen, insb 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
- ▶ Grundstücksverkäufe (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.

### 5.4.2 Prüfungsschwerpunkte in der Gemeinde

Bei der Betriebsprüfung von Gemeinden liegen die Prüfungsschwerpunkte vor allem in den Bereichen Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Immobilienertragsteuer. Aber auch die Energieabgabevergütung (ENAV), die Werbeabgabe und die Abzugsteuer stellen immer wieder Prüfungsfelder durch das Finanzamt dar. Im Bereich der Umsatzsteuer werden der Vorsteuerabzug bei Betrieben gewerblicher Art (kurz BgA) und der anteilige Vorsteuerschlüssel bei der gemischten Nutzung von Wirtschaftsgütern sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden durch Gemeinden überprüft. Im Rahmen der Körperschaftsteuer stehen Sachverhalte, die im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Hoheits- und Unternehmensbereich auftreten (darunter fällt vor allem die Thematik der Mischbetriebe sowie das Zusammenfassen von Betrieben gewerblicher Art), im Fokus der Betriebsprüfung. Mit der Einführung der Immobilienertragsteuer

kommt es zu einer weiteren Abgrenzungsproblematik, die sich mit der Frage beschäftigt, ob die Grundstücksverkäufe einer Körperschaft öffentlichen Rechts der beschränkten Steuerpflicht zuzuordnen sind oder ob die Verkäufe die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel erfüllen. Erfahrungsgemäß können darüber hinaus auch noch Problemstellungen im Zusammenhang mit KEST-Befreiungen für Körperschaften öffentlichen Rechts und die Frage eines möglichen Dienstgeberbeitrags für Gemeindebedienstete von Bedeutung sein. Letzterer wird durch den mit 1. 1. 2020 eingerichteten Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge (PLB) geprüft (vgl 5.1.4).

### 5.4.3 Schwerpunkte in der Umsatzsteuer

#### 5.4.3.1 Tätigkeiten im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA)

Für Körperschaften öffentlichen Rechts gilt nicht der allgemeine Unternehmerbegriff des § 2 Abs 1 UStG. Grundsätzlich sind Körperschaften öffentlichen Rechts 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 Körperschaft öffentlichen Rechts 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 iSd § 2 Abs 1 UStG erfüllen. Reinen Selbstversorgungsbetrieben von Körperschaften öffentlichen Rechts kommt mangels Einnahmen keine Unternehmereigenschaft zu. In der Praxis hat man versucht, Selbstversorgungsbetriebe in BgA iSd § 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 Körperschaft öffentlichen Rechts auf den Selbstversorgungsbetrieb“ abfährt. Die Finanzverwaltung hat sich in den UStR 2000 dieser Rechtsansicht genähert und geht in Rz 267 nunmehr davon aus, dass lediglich Selbstversorgungsbetriebe, die ihre Leistungen zur Gänze an den Hoheitsbereich erbringen, nicht zum Unternehmensbereich gerechnet werden. Solche Betriebe bleiben lediglich körperschaftsteuerpflichtig. Im Rahmen eines Selbstversorgungsbetriebes kann ein an-

teilliger Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn die bezogenen Leistungen zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

**Beispiel:** *Der Bauhof einer Gemeinde (Selbstversorgungsbetrieb) ist für seinen Leistungsbezug dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn diese Leistungen unternehmerischen Zwecken dienen und entsprechende Einnahmen von der Körperschaft öffentlichen Rechts erzielt werden. Wenn die für den Bauhof bezogene Leistung für Hoheitszwecke ausgeführt wird, steht kein Vorsteuerabzug zu.*

*In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Bauhof nach der Verwaltungspraxis dann einen eigenen BgA begründet, wenn Leistungen an Dritte (zB 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 Körperschaft öffentlichen Rechts erbracht, berechtigen diese zu einem Vorsteuerabzug. Voraussetzung für die Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuern ist, dass die Leistung gem § 12 Abs 2 Z 1 UStG im Inland für Zwecke des Unternehmens ausgeführt wird und die Formerfordernisse hinsichtlich Rechnungslegung gem § 11 Abs 1 UStG erfüllt werden. Der Leistungsempfänger muss Unternehmer sein, das heißt, dass die Gemeinde grundsätzlich über BgA iSd § 2 Abs 3 UStG verfügt und die bezogene Leistung für den Unternehmensbereich der Gemeinde bestimmt sein muss. Leistungen, die für den Hoheitsbereich bezogen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

**Beispiel:** *Kanalbauarbeiten berechtigen zum Vorsteuerabzug, 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 Vorsteuerabzug, 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.

### 5.4.3.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

#### Allgemein

Im Rahmen der Betriebsprüfung von Gemeinden wird ein Prüfungsschwerpunkt erfahrungsgemäß auf den Bereich der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter gelegt. Geprüft

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

wird insb, ob Gegenstände überhaupt dem Unternehmensbereich einer Gemeinde zugerechnet werden können und inwieweit für die hoheitliche Nutzung kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Vor allem im Falle von nicht direkt zurechenbaren Leistungen (zu diesem Begriff noch ausführlich unter 5.4.3.3) stellt sich regelmäßig die Frage nach dem Umfang der unternehmerischen Nutzung. Die Schwierigkeit liegt vor allem in der Ermittlung des Vorsteuerschlüssels und darin, 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.

**Praxistipp:** *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.*

### Anteiliger Vorsteuerabzug

Gemeinden steht insoweit der Vorsteuerabzug nicht zu, als Leistungen dem hoheitlichen Bereich dienen.<sup>6</sup> Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zum Hoheitsbereich bzw zum unternehmerischen Bereich der Gemeinde gewährleistet.

Soweit eine Körperschaft eine Leistung teilweise für hoheitliche und teilweise für unternehmerische Zwecke bezieht, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher nur für den unternehmerischen Teil zu. Ein Eigenverbrauch für die hoheitliche Verwendung liegt insoweit nicht vor (vgl Rz 479 UStR).

### Eigenverbrauch

Bezüglich der hoheitlichen Nutzung von Wirtschaftsgütern, die dem Unternehmensbereich der Gemeinde zugeordnet werden, ist zu beachten, dass die ehemals vorgesehene Eigenverbrauchsbesteuerung durch vorzunehmende Vorsteuerberichtigungen ersetzt wurde. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung kommt nunmehr bei Entnahme oder Verwendung für nicht unternehmerische Zwecke an Dritte zur Anwendung (zB unentgeltliche Nutzung von Wirtschaftsgütern durch ausgegliederte GmbH).

---

<sup>6</sup> Vgl VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163 bzw VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192 zu Gebäuden.

### **Bewegliche Wirtschaftsgüter (Mobilia)**

Für die Gewährung des Vorsteuerabzuges 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 das bewegliche Wirtschaftsgut, beispielsweise ein Kommunalfahrzeug oder einen PC, dem Unternehmensbereich zuordnen. Voraussetzung ist, dass die unternehmerische Nutzung über der 10%-Grenze liegt. Ein Vorsteuerabzug ist jedoch nur anteilig für die unternehmerische Nutzung zulässig. Für den hoheitlichen Nutzungsanteil steht demgegenüber kein Vorsteuerabzug zu. Eine Änderung des Verhältnisses führt innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes zu einem Vorsteuerberichtigungsbedarf gem § 12 Abs 10 bis 13 UStG 1994.
- ▶ Alternativ dazu besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, das Fahrzeug nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensbereich der Gemeinde zuzuordnen. Dies würde aber bei einer Erhöhung der unternehmerischen Nutzung dazu führen, dass aufgrund der Einlage in den Unternehmensbereich keine positive Vorsteuerberichtigung durchgeführt werden dürfte.

### **Gemischt genutzte Immobilien**

Diese Vorgehensweise ist auch bei der gemischten Nutzung eines Gebäudes auf Ebene der Gemeinden zu beachten. So wird beispielsweise ein Amtsgebäude häufig neben der unternehmerischen Nutzung auch hoheitlich verwendet. Für die hoheitliche Nutzung kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug steht auch bei Gebäuden nur anteilig für die unternehmerische Nutzung zu. Eine Änderung des Verhältnisses der hoheitlichen und unternehmerischen Nutzung führt zu Vorsteuerberichtigungen gem § 12 Abs 10 – 13 UStG. Bei Grundstücken sind die längeren Vorsteuerberichtigungsfristen von 10 Jahren (bis 31. 3. 2012) und 20 Jahren (ab 1. 4. 2012) zu beachten.

### **Vorsteuerberichtigungen gem § 12 Abs 10 – 13 UStG**

Unternehmer sind dazu verpflichtet, eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, wenn aufgrund einer Änderung der Verhältnisse ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerbetrag zusteht. Das ist beispielsweise bei einer nachträglichen Änderung des Verwendungszwecks (etwa von unecht befreiten Umsätzen zu steuerpflichtigen Umsätzen) oder auch bei einer nachträglichen Änderung der anteiligen Verwendung für den Hoheitsbereich der Fall.

Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Grundstücken und Gebäuden des Anlagevermögens 19 Kalenderjahre (ab 1. 4. 2012) und bei sonstigem Anlagevermögen 4 Kalenderjahre, jeweils nach dem Kalenderjahr der erstmaligen Nutzung. Die Berichtigung zu

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

Gunsten bzw zu Lasten des Steuerpflichtigen hat für jedes Jahr der Änderung zu einem Zwanzigstel bzw zu einem Fünftel zu erfolgen.

### 5.4.3.3 Aufteilung der Vorsteuern

Bewirkt der Unternehmer sowohl Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die vom Vorsteuerabzug 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 gem § 12 Abs 6 UStG dann unzulässig, wenn es zu deutlichen Abweichungen von der ersten Methode kommt (vgl Rz 2031 ff UStR). Im Übrigen sind bei der Umsatzschlüsselmethode alle Leistungen, auch der Eigenverbrauch, mit einzubeziehen.

**Praxistipp:** 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 (vgl Rz 2032 UStR). Entscheidend ist daher, dokumentieren zu können, wie die betreffenden Anteile 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).

### 5.4.3.4 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 iSd § 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 und Ansatz einer AfA-Komponente. Entgeltlichkeit ist dann anzunehmen, wenn neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21–24 MRG) ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente zur Verrechnung gelangt. Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten inklusive Grund und Boden einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen (vgl Rz 265 UStR). Laut dem Bundesministerium für Finanzen (BMF)<sup>7</sup> sind unter dem Begriff der Betriebskosten alle verbrauchsunabhängigen und verbrauchsabhängigen Betriebskosten iSd §§ 21 ff MRG zu verstehen. Subventionen bzw Zuwendungen iSd § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF kürzen dabei die AfA-Bemessungsgrundlage nicht. Bei der Gemeinde entstandene Drittkosten wie zB Anmietungskosten, Leasingkosten oder Kosten eines Baurechtes sind an den Mieter ungekürzt weiterzuverrechnen. Sind historische Anschaffungs- bzw Herstellungskosten oder Aufwendungen für Großreparaturen nicht mehr bekannt, so ist der Wert des Grundstückes im Schätzungswege zu ermitteln. Dabei kann als AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert iSd § 10 BewG 1955 idgF herangezogen werden. Kann gegenüber der Finanzverwaltung glaubhaft gemacht werden, dass Grund und Boden unentgeltlich erworben wurde, kann dieser außer Ansatz bleiben.

**Praxistipp:** *Zu beachten ist, dass die Vermietung bei Einhaltung der in den UStR angegebenen Mindestmiete zur umsatzsteuerlichen Anerkennung führt. Bei stunden- oder tageweiser Vermietung bestimmter Räumlichkeiten, wie etwa Mehrzweckhallen, muss ein Mietentgelt berechnet werden, das die dargestellten Entgeltkomponenten während der Benützungzeiten abdeckt.*

Zu beachten ist, dass bei der Berechnung der Mindesthöhe des Mietentgelts bei der Vermietung und Verpachtung durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften ebenfalls die Betriebskosten, Drittkosten und die Abschreibungskomponente gedeckt sein müssen. Es darf aber ein Abzug von bestimmten Subventionen und Bedarfszuweisungen von der Bemessungsgrundlage für die AfA-Komponente erfolgen (vgl Rz 274 UStR). Beträgt die tatsächliche Miete jedoch weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete, ist zu prüfen, ob eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen wird und ein Vorsteuerauschluss gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 eintritt. Im Zusammenhang mit dem Abzug von Subventionen und Bedarfszuweisungen ist ein besonderes Au-

<sup>7</sup> Vgl Erlass BMF 3. 7. 1997, ÖStZ 1997, 410 = RdW 1997, 495; BMF 6. 10. 1997, 1997/95, ÖStZ 1997, 548; UFS 22. 5. 2003, RV/2766-W/02.

genmerk auf die Ausgestaltung der Subventionsbedingungen zu legen, welche eine derart reduzierte Miete beinhalten<sup>8</sup>.

### **Einschränkung der Optionsmöglichkeiten**

Wird ein fiktiver Vermietungs-BgA und damit eine unternehmerische Tätigkeit der Gemeinde begründet, sind in weiterer Folge bei Geschäftsraumvermietungen die grundsätzlich vorgesehene Geschäftsraumvermietung gem § 16 Abs 1 Z 16 UStG sowie die Option zur Umsatzsteuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG zu beachten. Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Möglichkeit der steuerpflichtigen Behandlung der grundsätzlich umsatzsteuerfreien Geschäftsraumvermietung eingeschränkt. Die vermietende Gemeinde kann für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, dann auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten, wenn der Mieter das Grundstück bzw diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich (dh zu mindestens 95%) für Umsätze verwendet, die dessen Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen (Verwendung für umsatzsteuerpflichtige, echt steuerbefreite oder GSBG-beihilfenberechtigende Umsätze). Der Vermieter hat nachzuweisen, dass der Mieter die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt (vgl Rz 899 a UStR).

Diese Neuregelung bezüglich der Optionsbeschränkung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw Pachtverhältnisses, somit der Beginn der tatsächlichen Nutzung des Gebäudes bzw Gebäudeteiles. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw Pachtverhältnis. Die Neuregelung kommt allerdings dann nicht zur Anwendung, wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch den Vermieter bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde. Anschaffungen und Einlagen sind nicht von der begünstigten Ausnahmebestimmung erfasst. Ist der Mieter im Zusammenhang mit dem gemieteten Grundstück oder Grundstücksteil nicht vorsteuerabzugsberechtigt, ist für die Gemeinde als Vermieter nur eine steuerfreie Grundstücksvermietung an diesen möglich. Aufgrund der umsatzsteuerfreien Vermietung ist in der Folge auch beim Vermieter der Vorsteuerabzug aus Vorleistungen nicht zulässig.

Grundsätzlich wird ein bestehendes Mietverhältnis durch Sanierungsmaßnahmen nicht geändert. Sanierungsmaßnahmen des Vermieters können jedoch in Ausnahmefällen zu einer (Neu-)Errichtung führen.

Eine solche (Neu-)Errichtung ist nur dann anzunehmen, wenn es sich um umfangreiche Sanierungsarbeiten handelt. Wenn durch den getätigten Herstellungsaufwand ein neuer oder ein neu nutzbar gemachter baulich abgeschlossener Gebäudeteil (zB Zu- oder Anbau; Gebäudeaufstockung) entsteht, ist für diesen Teil von einer Änderung des Mietverhältnisses und einer (Neu-)Errichtung auszugehen.

---

<sup>8</sup> Vgl VwGH 27. 6. 2018, Ra 2017/15/0019.

Dasselbe gilt für Fälle, in denen nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung auszugehen ist (zB Entkernung unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände) (vgl Rz 899 c UStR).

**Praxistipp:** Bei neuen Mietverhältnissen bzw Neuerrichtungen sollte sich die Gemeinde als Vermieter die vorliegenden Voraussetzungen für eine steuerpflichtige Vermietung vom Mieter bestätigen lassen bzw auch eine Absicherung für Änderungen beim Mieter ins Mietvertragsverhältnis aufnehmen.

### 5.4.3.5 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 eine 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 iSd UStG und unterliegen daher der Umsatzsteuer. Echte Zuschüsse hingegen sind nicht steuerbar. Es liegt kein Leistungsaustausch vor und sie besitzen darüber hinaus keinen Entgeltcharakter.

### 5.4.3.6 Sonderfrage der Bedarfszuweisungen

Die Finanzzuweisungen des Bundes an die Länder und Gemeinden können gem § 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, sie 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.

### 5.4.3.7 Übergang der Steuerschuld bei Bezug von sonstigen Leistungen

Da Gemeinden auch verstärkt Leistungen aus dem Binnenmarkt bzw aus Drittländern beziehen, ist ein weiterer Prüfungsschwerpunkt auch bei Versteuerungen nach dem Reverse-charge-Verfahren zu erkennen. Bei Bezug von sonstigen Leistungen von ausländischen Unternehmern durch Gemeinden ist zunächst der Ort der Leistung (In- oder

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

Ausland) und in weiterer Folge die Art der Steuererhebung festzustellen. Gemeinden, die einen Unternehmensbereich oder auch nur eine UID-Nummer für innergemeinschaftliche Erwerbe besitzen, gelten für die Leistungsortbestimmung als Unternehmer, sodass die sogenannten B2B-Regeln (B2B = business to business) anzuwenden sind. Die Grundregel im B2B-Bereich sieht eine Besteuerung nach dem Empfängerortprinzip vor (Leistungsort, von wo aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt).<sup>9</sup> Der ausländische leistende Unternehmer wird im Bereich der Grundregel somit bei einer sonstigen Leistung an die Gemeinde im Inland steuerpflichtig. Wenn der ausländische Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf die leistungsempfangende Gemeinde. Die Umsatzsteuerschuld geht in diesen Fällen auf die Gemeinde über und hat nur bei einem Bezug für den Unternehmensbereich einen anteiligen Vorsteuerabzug.

**Praxistipp:** *Beim Bezug von sonstigen Leistungen hat die Gemeinde, die eine UID-Nummer besitzt, diese dem leistenden Unternehmer bekanntzugeben, damit dieser entsprechend den B2B-Regelungen die korrekte Beurteilung vornehmen kann. Zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt es auch dann, wenn auf der Rechnung nicht gesondert darauf hingewiesen wird.*

### 5.4.4 Schwerpunkte in der Körperschaftsteuer

#### 5.4.4.1 Abgrenzungen zwischen BgA und Hoheitsbetrieb

Gemeinden sind nur mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. BgA sind wirtschaftlich selbständige Einrichtungen von Gemeinden, die ausschließlich oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeiten von wirtschaftlichem Gewicht erbringen. Es darf keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegen; es muss aber auf jeden Fall die Absicht bestehen, mit dieser Einrichtung Einnahmen zu erzielen (vgl dazu § 2 Abs 1 KStG). Als BgA gelten kraft Gesetzes unter anderem auch die Mitunternehmerbeteiligung an einer Gesellschaft sowie die entgeltliche Überlassung eines BgA (siehe dazu § 2 Abs 2 KStG).

Keine privatwirtschaftliche Tätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dient. Hoheitsbetriebe unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 2 und 3 KStG. Gemäß § 2 Abs 5 KStG ist von einem Hoheitsbetrieb dann auszugehen, wenn der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Leistungsannahme verpflichtet ist, also ein Annahmewang besteht. Die Körperschaft öffentlichen Rechts muss zum Erreichen ihrer Ziele in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzen und sich nicht der gleichen Mittel bedienen, wie sie das Privatrecht jedermann zur Verfügung stellt

<sup>9</sup> Ausnahmen bei Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, Personenbeförderungsleistungen, Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, kurzfristiger Vermietung von Beförderungsleistungen.

(zB durch Abschluss von Arbeits- oder Bestandverträgen). Ist die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten (dh die Tätigkeit kann nur durch die Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt werden und wird auch nur von einer Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt), gilt dies als weiteres Indiz für einen Hoheitsbetrieb (KStR 2013, Rz 37 ff). Ausschlaggebend ist immer der Inhalt der Tätigkeit<sup>10</sup>.

§ 2 Abs 5 KStG fingiert für bestimmte Betriebe einen Hoheitsbetrieb. Eine Prüfung der Merkmale kann diesfalls unterbleiben. Als fiktive Hoheitsbetriebe gelten insb Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung sowie zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

### 5.4.4.2 Mischbetriebe

Werden von einer Einrichtung sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten erbracht und sind diese Tätigkeiten so eng miteinander verbunden, dass eine Abgrenzung nicht möglich bzw zumutbar ist, liegt ein sogenannter Mischbetrieb vor. Zur Beurteilung der Steuerpflicht des Mischbetriebes ist das Überwiegenheitsprinzip anzuwenden (vgl dazu KStR 2013, Rz 75 ff). In vielen Fällen sind Umsatzverhältnis, die zeitliche Inanspruchnahme oder die anteiligen Kosten geeignete Abgrenzungskriterien. Die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, dann ist dieser Betrieb in seiner Gesamtheit als körperschaftsteuerfreier Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die hoheitlichen Aufgaben nicht, dann ist insgesamt ein steuerpflichtiger BgA anzunehmen. Die untergeordnete hoheitliche Tätigkeit wird dem BgA zugerechnet und damit auch in die Steuerpflicht der privatwirtschaftlichen Tätigkeit mit einbezogen.

Als Vorfrage ist daher immer zu überprüfen, ob eine einheitliche oder ob zwei gesondert zu beurteilende Einrichtungen vorliegen. Übt ein Hoheitsbetrieb auch eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit aus und ist diese gegenüber der hoheitlichen Tätigkeit abgrenzbar, dann ist dieser Betriebszweig als BgA anzusehen. So hat der VwGH im sogenannten „Hallenbaderkenntnis“ eine zeitliche Aufspaltung in eine gewerbliche (allgemeiner Badebetrieb) und eine hoheitliche Tätigkeit (Schwimmunterricht für Pflichtschüler) vorgenommen.

**Praxistipp:** Im Falle von Abgrenzungsschwierigkeiten empfiehlt sich, ähnlich wie bei gemischt genutzten Gebäuden, eine möglichst umfangreiche Dokumentation.

<sup>10</sup> Vgl Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht (2001) 53 f.

### 5.4.4.3 Gewinnermittlungen des BgA – Zusammenfassung von BgA

Nach § 1 Abs 2 Z 2 KStG gelten BgA von Körperschaften öffentlichen Rechts als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Die einzelnen BgA stellen demnach eigene Steuersubjekte dar, die von der Person des Rechtsträgers verschieden sind. Hat eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere BgA, ist jeder dieser Betriebe grundsätzlich ein eigenes Steuersubjekt. Ein Ergebnisausgleich zwischen mehreren BgA derselben Trägerkörperschaft ist grundsätzlich nicht möglich (KStR 2013, Rz 64).

Versorgungsbetriebe (vgl KStR 2013, Rz 78 ff) einer Körperschaft öffentlichen Rechts können jedoch nach § 2 Abs 3 KStG (taxative Aufzählung), wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einheitlicher Leitung stehen, als einheitliche Betriebe behandelt werden und stellen damit eine Ausnahme vom zuvor beschriebenen Grundsatz dar. Durch das Zusammenfassen einzelner BgA zu einem Einheitsbetrieb entsteht ein neues Steuersubjekt.

Das Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen und die Behandlung als einheitlicher BgA (Einheitsbetrieb) ist jedoch unter folgenden Voraussetzungen möglich (KStR 2013, Rz 67):

- ▶ bei engem wirtschaftlich-technischen und organisatorischen Zusammenhang verschiedener Einrichtungen (zB zentral geleitete Betriebsführung, einheitliche Buchführung, einheitlicher Personalstock, einheitliche Tarifgestaltung, zentrale Beschaffung)
- ▶ bei nicht gleichartigen Tätigkeiten im Falle der Eignung zur gegenseitigen Ergänzung
- ▶ bei einem organisatorischen Zusammenhang gleichartiger Einrichtungen
- ▶ bei Wiederholung gleichartiger Tätigkeiten
- ▶ bei intensiver Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten

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. Die diesbezüglichen Anforderungskriterien an diese BgA sind erfahrungsgemäß äußerst streng.

Bei einer steuerwirksamen Zusammenfassung von mehreren Betrieben kommt es zu einem innerbetrieblichen Verlustausgleich aus den einzelnen Teilbereichen, wenn die Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (mind netto € 2.900,-) ist.

### 5.4.5 Kapitalertragsteuer

#### 5.4.5.1 Steuerbefreiung bei Unterstützungseinrichtungen

Körperschaften öffentlichen Rechts unterliegen nur im Rahmen ihrer BgA der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs 2 KStG. Darüber hinaus sind Körperschaften öffentlichen Rechts gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG nur mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG körperschaftsteuerpflichtig und damit beschränkt steuerpflichtig.

Die persönliche Steuerpflicht von Körperschaften öffentlichen Rechts, die ihren Sitz im Inland haben, beschränkt sich somit auf Kapitalerträge, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Von § 21 Abs 2 und 3 KStG werden grundsätzlich die dem KEST-Abzug unterliegenden Einkünfte (Abs 2) sowie die ausländischen Einkünfte, die den inländischen KEST-abzugspflichtigen Einkünften vergleichbar sind (Abs 3), erfasst.

Davon gibt es einige Ausnahmen, von denen besonders die Steuerbefreiung bei Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts 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<sup>11</sup>.

Nach § 21 Abs 2 KStG sind Kapitalerträge aus Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Banken und aus Forderungswertpapieren von der beschränkten Steuerpflicht befreit, wenn diese der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts 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. Mit umfasst 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 Körperschaft öffentlichen Rechts) kann die hinreichende Zweckwidmung der Einrichtung in Frage gestellt werden und zum Verlust der KEST-Befreiung führen.

### 5.4.5.2 Steuerbefreiung wegen Betriebsvermögenszugehörigkeit

Für Körperschaften öffentlichen Rechts besteht die Möglichkeit, hinsichtlich ihrer Zinserträge im Bereich der BgA eine sogenannte Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG abzugeben, worin dem Abzugspflichtigen schriftlich erklärt wird, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind. Der KEST-Abzug hat in diesem Fall zu unterbleiben. Zu den „Betrieben“ werden BgA (vgl § 2 Abs 2 KStG) und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, nicht aber Hoheitsbetriebe iSd § 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 ein notwendiges Betriebsvermögen handeln muss. Die Zuordnung kann somit nicht willkürlich vorgenommen werden. Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die einkommensteuerlichen Grundsätze maßgeblich.

---

<sup>11</sup> Einrichtungen zur Objektförderung, wie beispielsweise Denkmalschutz, fallen nicht unter diese Begünstigung.

**Praxistipp:** In der Regel werden Kapitalerträge dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet. 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<sup>12</sup>. 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.

### 5.4.6 Immobilienertragsteuer

Mit dem Inkrafttreten des Stabilitätsgesetzes 2012 wurden sämtliche privaten Grundstücksveräußerungen auch von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften öffentlichen Rechts steuerpflichtig (vgl dazu § 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 30 EStG und iVm §§ 30 b und 30 c EStG, die sinngemäß anzuwenden sind). Der Immobilienertragsteuer (kurz: ImmoESt) (EStR 2000, Rz 6701 ff) unterliegen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen (Zuordnung eines Grundstücks zu einem BgA) angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden sowie Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Von der Besteuerung ausgenommen sind die Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben, bzw die Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insb nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen

---

<sup>12</sup> Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht (2001) 133 und 105 mit Verweis auf VwGH 24. 2. 1976, 1099/75.

worden sind, zu vermindern. Steuerfreie Beträge iSd § 28 Abs 6 EStG vermindern die Anschaffungs- bzw Herstellkosten. Weiters können Kosten, die für die Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoEST anfallen, vom Veräußerungserlös abgezogen werden.

Soweit Grundstücke am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren, sogenanntes Altvermögen (also nicht einem BgA zuzurechnen und Anschaffung vor diesem Datum), können die Einkünfte pauschal nach § 30 Abs 4 EStG abhängig vom Zeitpunkt der Umwidmung in Bauland ermittelt werden:

**Beispiel:** Wurde das Grundstück nach dem 31. 12. 1987 und nach dem letzten entgeltlichen Erwerb erstmals als Baufläche bzw Bauland umgewidmet, können als Anschaffungskosten 40% des Veräußerungserlöses angesetzt werden. Dies gilt auch, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem Verkauf eine erstmalige Umwidmung in Bauland erfolgt und diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Verkauf steht. Die ImmoEST beträgt in diesem Fall 15% des Veräußerungserlöses (25% KSt von 60% fiktivem Veräußerungsgewinn).

Fand die erstmalige Umwidmung in Bauland bereits vor dem 31. 12. 1987 statt, können als Anschaffungskosten 86% des Veräußerungserlöses angesetzt werden. Die ImmoEST beträgt in diesem Fall 3,5% des Veräußerungserlöses (25% KSt von 14% fiktivem Veräußerungsgewinn).

Die Berechnung und Entrichtung der ImmoEST ist seit 1. 1. 2013 zwingend durch den Parteienvertreter (Notar oder Rechtsanwalt) vorzunehmen, wenn dieser auch die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vornimmt. Die Selbstberechnungserklärung ist bis zum 15. Tag des auf den Monat der Entstehung der Steuerschuld zweitfolgenden Monats dem Finanzamt in elektronischer Form vorzulegen. Die Steuerschuld entsteht mit Zufluss des Kaufpreises.

Die Entrichtung der berechneten ImmoEST durch den Parteienvertreter entfaltet Abgeltungswirkung. Jedoch ist im Falle von Veräußerungsverlusten zwingend im nachfolgenden Jahr eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben.

Erfolgt keine Selbstberechnung der ImmoEST durch den Parteienvertreter, ist eine Vorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten. Die Vorauszahlung (fällig am 15. Tag des auf den Zeitpunkt des Zuflusses zweitfolgenden Monats) hat mit dem Vermerk „Besondere Vorauszahlung (BVZ)“ und dem Monat des Zahlungszuflusses zu erfolgen.

Da diese Vorauszahlung keine Abgeltungswirkung entfaltet, ist eine Körperschaftsteuererklärung von der Körperschaft öffentlichen Rechts abzugeben.

**Praxistipp:** Auf Antrag können die Einkünfte für das Altvermögen anstelle der Pauschalbesteuerung auch der Regelbesteuerung von 25% KSt unterworfen werden. Sollte sich nachträglich eine günstigere Besteuerungsvariante erge-

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

*ben (Pauschal- oder Regelbesteuerung, Geltendmachung von nachträglichen Herstellungskosten, Verlustausgleich mit privaten Grundstücksverkäufen desselben Jahres), kann die Korrektur ebenfalls mittels Körperschaftsteuererklärung nachgeholt werden und eine bereits an das Finanzamt unterjährig geleistete ImmoESt rückerstattet werden.*

Bei Betriebsprüfungen kann in diesem Zusammenhang möglicherweise auch eine Überprüfung dahingehend stattfinden, ob die getätigten Grundstücksverkäufe einen gewerblichen Grundstückshandel begründen oder ob es sich um private Grundstücksverkäufe einer Körperschaft öffentlichen Rechts handelt. Die Voraussetzungen sollten vorab entsprechend dokumentiert und belegt werden, um im Falle einer Betriebsprüfung den entsprechenden Nachweis erbringen zu können.

### 5.4.7 Dienstgeberbeitrag bei Gemeindebetrieben (PLB)

Die PLB ist die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge wie Lohnsteuer (LSt), Dienstgeberbeitrag zum FLAG (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), Kommunalsteuer und Sozialversicherungsbeiträge in einem Prüfvorgang.

Zum Dienstgeberbeitrag im Detail: Alle Dienstgeber, die Arbeitnehmer iSd EStG beschäftigen, haben gem § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten. Gemäß § 42 Abs 1 lit a FLAG idF Mai 2008 waren Gemeinden mit einer Einwohnerzahl über 2000 bis 31. 5. 2008 vom DB befreit, da sie die Familienbeihilfe aus eigenen Mitteln zu tragen hatten (§ 46 FLAG idF Mai 2008). Ausgenommen von dieser Befreiung waren die von der Gemeinde verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds iSd § 42 Abs 1 lit a FLAG idF Mai 2008. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH war unter einer Unternehmung (einem Betrieb) iSd FLAG eine nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.<sup>13</sup> Als solche hat der VwGH unter anderem die Gärtnerei, die Forstverwaltung, die Gebäudeverwaltung einer Gemeinde qualifiziert, nicht aber die Straßenreinigung.<sup>14</sup> Auch Hoheitsbetriebe konnten dem DB unterliegen, wenn sie am wirtschaftlichen Verkehr teilnahmen.

Mit Wirkung ab dem 1. 6. 2008 (Art 7 Z 12 FAG 2008 BGBl I 2007/103) wurden §§ 42 und 46 FLAG aufgehoben. Seit diesem Zeitpunkt sind daher Gemeinden mit mehr als 2000 Einwohnern mangels einer noch bestehenden Befreiungsbestimmung nicht mehr von der Pflicht zur Abfuhr des DB befreit, müssen allerdings aufgrund des Wegfalls des § 46 FLAG auch die Familienbeihilfen nicht mehr aus eigenen Mitteln tragen („Selbstträgerschaft“).

<sup>13</sup> VwGH 19. 3. 1971, 337/70, keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich.

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

### 5.5 Ablauf des Außenprüfungsverfahrens

(Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch)

#### 5.5.1 Prüfungsablauf aus der Sicht der Finanzverwaltung

##### 5.5.1.1 Anmeldung

In der Regel wird die Anmeldung fernmündlich erfolgen, wobei der Tag der Ankündigung sowie der vereinbarte Termin schriftlich im Arbeitsbogen zu dokumentieren sind.

Aus berücksichtigungswürdigen Gründen kann eine Verschiebung des Prüfungsbeginnes erfolgen.

##### 5.5.1.2 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.

##### 5.5.1.3 Beginn

Die Prüfungsorgane haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Prüfungsauftrag nachweislich dem Abgabepflichtigen oder dessen steuerlichem 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.

##### 5.5.1.4 Belehrungen

Sofern keine steuerliche Vertretung vorliegt und es verlangt wird, sind den Parteien Anleitungen zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen zu geben und sind 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 Finanzstrafbehörde (ab 1. 1. 2021 als Teil des Amtes für Betrugsbekämpfung).

### 5.5.1.5 Prüfungshandlungen

Die eigentlichen Prüfungshandlungen sind abschließend und umfassend im Einzelnen nicht geregelt, allerdings stellen die Verfahrens- und Ermittlungsgrundsätze der BAO (Recht auf Parteiengehör, Auskunftseinholung, amtswegige Ermittlungspflicht etc, siehe dazu oben 2. und 3.) 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 Büchern 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 Betriebsprüfungsverfahren 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 Abgabepflichtigen abhängt.

### 5.5.2 Prüfungsablauf aus der Sicht der Gemeinde

#### 5.5.2.1 Beginn der Betriebsprüfung

Zu Beginn der Betriebsprüfung haben sich die Prüfungsorgane unaufgefordert 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 gesondertes Rechtsmittel ergriffen werden. Er kann nur mit einer Berufung gegen einen Bescheid, der aufgrund der Prüfungsergebnisse erlassen wird, bekämpft werden.

Nach allgemeiner Auffassung ist als Beginn der Betriebsprüfung jener Zeitpunkt anzusehen, in dem der Betriebsprüfer den Steuerpflichtigen auffordert, ihm die Bücher und Aufzeichnungen vorzulegen.

#### 5.5.2.2 Belehrungen und Selbstanzeige

Hat der Steuerpflichtige keinen steuerlichen Vertreter, so hat der Betriebsprüfer auf Verlangen den beteiligten 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 Steuerpflichtige auf die Möglichkeit der Erstattung einer Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG und deren rechtliche Folgen – bei Erfüllung aller Voraussetzungen: Straffreiheit für begangene Abgabendelikte – hinzuweisen ist (zu den Voraussetzungen der Selbstanzeige siehe unten 5.8.1).

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, bei der zweiten hat der Prüfer eine Niederschrift aufzunehmen. Auf Grund der Bedeutung der Selbstanzeige ist auf dem Prüfungsauftrag vom Prüfer zu vermerken, ob eine Selbstanzeige erstattet wurde und zu welcher Uhrzeit.

#### 5.5.2.3 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, insb in jenen Fällen, in denen nicht in der Gemeinde geprüft wird.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

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.

### 5.5.2.4 Prüfungshandlungen

Für die eigentlichen Prüfungshandlungen gibt es keine abschließenden und umfassenden Regelungen. Die Verfahrens- und Ermittlungsgrundsätze der BAO (siehe oben 2. und 3.) geben jedoch den gesetzlichen Rahmen vor. Des Weiteren gibt es die Dienstweisungen im Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (OHB), welche Richtlinien für die Betriebsprüfer vorgeben.

Grundsätzlich obliegt es dem einzelnen Prüfer, welche Prüfungsfelder schwerpunktbezogen geprüft bzw welche Prüfungstechniken angewendet werden.

Die Wahrung des Parteiengehörs 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.

**Praxistipp:** *Um rechtzeitig zu erkennen, in welche Richtung die Prüfungsmaßnahmen gehen, sollte der Betriebsprüfer gebeten werden, seine Feststellungen in regelmäßigen Abständen zu kommunizieren. Sinnvollerweise können diese informellen Fortschrittsberichte vom steuerlichen Vertreter als zentraler Ansprechpartner unverbindlich angeregt und abgewickelt werden.*

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 Abgabepflichtigen abhängt.

Gibt es keine wesentlichen Abweichungen von den bisherigen Besteuerungsgrundlagen, besteht die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung der Prüfungshandlungen (8.11 OHB).

**Praxistipp:** *Zur Erzielung eines für die Gemeinde bestmöglichen Ergebnisses sollte der steuerliche Vertreter in die gesamte Prüfung mit einbezogen werden. Es ist dazu 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 notwendig, dass während der Prüfung eine Dokumentation jener Unterlagen angefertigt wird, die den Betriebsprüfern übergeben oder zur Einsicht vorgelegt worden sind.*

### 5.5.2.5 Prüfung der Richtigkeit des Rechnungswesens

Der Betriebsprüfer nimmt eine Kontrolle sowohl der formellen als auch der materiellen Richtigkeit des Rechnungswesens vor. Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131 b BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich. Sie 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.

### 5.5.2.6 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.

**Praxistipp:** Werden dem Betriebsprüfer Unterlagen und Belege übergeben, so ist dieser Umstand zu dokumentieren und eine Kopie (notfalls Foto per Mobiltelefon) anzufertigen und dem steuerlichen Vertreter zuzuleiten. Bei umfangreichen und länger dauernden Betriebsprüfungen ist es empfehlenswert, eine Woche vor der angesetzten Schlussbesprechung Akteneinsicht zu nehmen und einen Abgleich des Steuerakts mit dem Behördenakt vorzunehmen, um in der Schlussbesprechung nicht von neuen Beweisergebnissen des Betriebsprüfers überrascht zu werden.

### 5.5.2.7 Prüfungsabschluss

#### 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 notwen-

dig, sich mit dem Standpunkt und der Meinung des Abgabepflichtigen auseinander zu setzen, um etwaige Gegenargumente zu erörtern.

### **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.

Über den Inhalt der Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Sie beweist, dass der Steuerpflichtige über die Prüfungsfeststellungen informiert wurde und das Parteiengehör gewahrt wurde.

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.

### **Entfall der Schlussbesprechung**

Die Schlussbesprechung kann aus folgenden drei Gründen entfallen:

- ▶ Die Prüfung ergibt keine Änderungen der ergangenen Bescheide bzw keine Abweichung gegenüber den eingereichten Steuererklärungen;
- ▶ Verzicht auf die Abhaltung der Schlussbesprechung durch den Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Vertreter mittels eigenhändig unterzeichneter Erklärung;
- ▶ trotz schriftlicher Vorladung erscheint weder ein Vertreter der Gemeinde noch der steuerliche Vertreter zur Schlussbesprechung.

#### **5.5.2.8 Rechtsmittelverzicht**

Die Gemeinde kann gem § 255 BAO auf die Einbringung einer Bescheidbeschwerde verzichten: Der Steuerpflichtige verzichtet darauf, die nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide zu bekämpfen. Der Verzicht kann schriftlich oder mündlich und hat vor Erlassung von Bescheiden zu erfolgen (zu Vor- und Nachteilen sowie Anwendungsfällen siehe unter 5.6.2.7).

#### **5.5.2.9 Bericht**

Das Ergebnis der Betriebsprüfung wird in einem von der Behörde erstellten, schriftlichen Bericht zusammengefasst. Der Bericht bildet die besprochenen Feststellungen bzw Berichtigungen ab. 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:

- ▶ Allgemeines zum Steuerpflichtigen, dessen steuerlichem Vertreter und Prüfungsgegenstand
- ▶ Buchführung und Aufzeichnungen: Feststellungen zu formellen und materiellen Mängeln bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen
- ▶ Steuerliche Feststellungen (eigentliche Prüfungsfeststellungen): aus den vorgenommenen Prüfungshandlungen
- ▶ Verfahren (Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens)
- ▶ Prüfungsabschluss (Niederschrift der Schlussbesprechung)

### 5.5.2.10 Wiederaufnahme des Verfahrens

Rechtskräftig abgeschlossene Abgabenverfahren 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 1 BAO darstellen, so erfolgt eine **Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen**. Dies ist der Fall, wenn

- ▶ der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat – ua Urkundenfälschungen, Falschaussagen von Zeugen oder Sachverständigen, gerichtlich strafbare Handlungen des Steuerpflichtigen, Fälschung von Beweismitteln – herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist (der Steuerpflichtige hat objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung gemacht) oder
- ▶ Tatsachen oder Beweismittel (die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existiert haben) im abgeschlossenen Verfahren hervorgekommen sind oder
- ▶ der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist

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 zweiten Punktes stützen sich nahezu alle Wiederaufnahmen nach Betriebsprüfungsverfahren. Tatsachen, die der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung schon bekannt waren bzw gewesen sein mussten (zB aus Steuererklärung oder dazu übermittelten Beilagen), stellen keine Gründe für eine Wiederaufnahme dar. Maßgebend dafür ist, dass die Abgabenbehörde bereits bei der ursprünglichen Bescheiderlassung vom Sachverhalt so vollständig informiert gewesen ist, dass sie bereits zu diesem Zeitpunkt zum gleichen Ergebnis wie in der Betriebsprüfung bzw dem wiederaufgenommenen Verfahren gekommen wäre.

Trifft der Betriebsprüfer keine Feststellungen, die einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 1 BAO darstellen, so bleibt seine Arbeit ohne Ergebnis. Die rechtskräftig gewordenen Bescheide des Prüfungszeitraumes behalten ihre Gültigkeit.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

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.

**Beispiel:** Die Finanzbehörde hat bei der Veranlagung der USt 2018 einen Fehler gemacht und damit USt-Einnahmen von € 5.000,- verwirkt, der (ursprüngliche) USt-Bescheid wurde rechtskräftig. Durch die Feststellung eines Wiederaufnahmegrundes, welcher für das Jahr 2018 eine USt-Nachzahlung von € 2.000,- auslöst, kann auch der damalige Fehler von € 5.000,- „korrigiert“ werden. Der neue, wiederaufgenommene USt-Bescheid 2018 führt daher zu einer Nachzahlung von € 7.000,-.

### 5.5.2.11 Bescheidausfertigungen

Soweit Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO vorliegen, steht am Ende einer Betriebsprüfung die Bescheidausfertigung durch die Abgabenbehörde. In den Bescheiden werden die Feststellungen des Prüfers aus der Betriebsprüfung verarbeitet. Wurde von der Gemeinde kein Rechtsmittelverzicht abgegeben oder widerspricht der Bescheid der Niederschrift des Rechtsmittelverzichtes, so kann die Gemeinde dagegen das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erheben.

## 5.6 Schlussbesprechung

(Hacker-Ostermann/Stingl-Lösch)

### 5.6.1 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 sie dient der Wahrung des Parteiengehörs.

Zur Schlussbesprechung 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 Zweckmäßigkeitsgründen den Ort der Schlussbesprechung.

Ergibt die Schlussbesprechung auf Grund von Einwendungen oder Beweisanträgen, dass weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind, dann ist die Schlussbesprechung zu unterbrechen. Im Fall einer Unterbrechung ist das Ermittlungsverfahren wieder aufzunehmen und die Beweisaufnahme abzuschließen. Nach Beendigung der erneuten Ermittlungen wird die Schlussbesprechung wieder fortgesetzt. Auf jeden Fall entscheidet der Leiter der Amtshandlung über die Beweisanträge bzw darüber, ob weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind oder die bereits getroffenen Prüfungsfeststellungen als ausreichend und entscheidungsrelevant betrachtet werden können.

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 iSd Verwaltungsökonomie nach Beendigung der Prüfungshandlungen so zeitnah wie möglich abzuhalten, um Verzögerungen bzw Verschleppungshandlungen seitens des Abgabepflichtigen oder des steuerlichen Vertreters zu vermeiden.

### 5.6.2 Schlussbesprechung aus der Sicht des Steuerpflichtigen

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 (8.12.1 OHB). Bei der Schlussbesprechung wird einerseits das Prüfungsergebnis erörtert, andererseits kann die geprüfte Gemeinde förmlich zu den einzelnen Punkten Stellung beziehen. Somit wird dem Recht auf Parteiengehör Rechnung getragen.

#### 5.6.2.1 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.

#### 5.6.2.2 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

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

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.

Neben der vollständigen Klärung des relevanten Sachverhalts sollte die Möglichkeit genutzt 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.<sup>15</sup>

### 5.6.2.3 Schlussbesprechungsprogramm

In der Regel wird der Betriebsprüfer Prüfungsfeststellungen in einem vorbereiteten schriftlichen Besprechungsprogramm zusammenfassen und der geprüften Gemeinde vorab übermitteln. 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.

---

<sup>15</sup> Vgl. Rychly, Betriebsprüfung, was nun? 9f.

### 5.6.2.4 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 insb folgende Fragen zu diskutieren:

- ▶ Welche abgabenrechtlichen Risiken liegen vor?
- ▶ Soll ein Verkürzungszuschlag nach § 30 a FinStrG beantragt werden?
- ▶ 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 erwartenden Nachzahlungen aus?

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

Im Rahmen der Vorbereitung sollte auch erörtert werden, ob aufgrund des nunmehr wieder offenen Verfahrens weitere Änderungen beantragt werden sollen (beispielsweise Berücksichtigung von Ausgaben, die bisher versehentlich nicht geltend gemacht worden sind) bzw welche Folgewirkungen die Feststellungen auf veranlagte, aber nicht mitgeprüfte Folgezeiträume haben (Abgabe berechtigter Steuererklärungen, Wiederaufnahme der Steuerverfahren durch die Betriebsprüfung).

Aus taktischer Sicht ist auch noch zu bedenken, dass eine seitens der Finanzverwaltung geübte Verwaltungspraxis zu Gunsten des Abgabepflichtigen bzw auf Erlässe gestützte Rechtsansichten für die Gerichte (BFG, VwGH, VfGH) 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 Feststellungen der Behörde in anderen Punkten akzeptiert werden (obwohl isoliert betrachtet gute Chancen bestehen, diese im Beschwerdeverfahren erfolgreich bekämpfen zu können), um im Rechtsmittelverfahren nicht Gefahr zu laufen, auf Erlässe oder Verwaltungspraxis gestützte (im Betriebsprüfungsverfahren bislang unstrittige) Steuervorteile zu verlieren.

**Praxistipp:** Neben der Vorbereitung der rechtlichen Argumentation und deren Folgewirkungen sollte im Vorfeld der Besprechung auch festgelegt werden, wer seitens der Gemeinde zu welchen Themenbereichen als Gesprächspart-

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

*ner des Prüfers zur Verfügung steht, um während der Schlussbesprechung eine geordnete Gesprächsabfolge sicherzustellen. Im Vorfeld der Schlussbesprechung sollten zudem der grobe zeitliche Ablauf sowie die zeitliche Gewichtung der strittigen Punkte geplant werden, damit für die steuerrelevanten zentralen Themen ein ausreichendes Zeitbudget besteht.*

### 5.6.2.5 Verzicht auf Schlussbesprechung

Grundsätzlich ist die Schlussbesprechung zur Wahrung des Parteienghörtors 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.

### 5.6.2.6 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 8.12.1.3 OHB). Bevor die Niederschrift von den seitens der Gemeinde teilnehmenden Personen unterzeichnet wird, ist deren Inhalt auf Richtigkeit zu überprüfen. Dabei ist auf eine – insb auch 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.<sup>16</sup> 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.

---

<sup>16</sup> Vgl Koller in Koller/Lindenthal/Schuh, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung I B 2.3.3.4.

### 5.6.2.7 Rechtsmittelverzicht

Um die rechtlichen Interessen der Gemeinde auch noch nach Abschluss der Betriebsprüfung, insb durch Erhebung einer Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, wahrnehmen zu können, sollte ein Rechtsmittelverzicht nur in Ausnahmefällen nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter abgegeben werden, insb weil ein einmal gültig zustande gekommener Rechtsmittelverzicht nicht zurückgenommen werden kann und umfassende Wirkung hat. Von einem Rechtsmittelverzicht profitiert hauptsächlich die Behörde, weil nur der Steuerpflichtige daran gebunden ist, die Behörde jedoch in der Folge Änderungen sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen vornehmen kann (zB Berichtigung gem § 293 b BAO, Änderungen gem § 295 BAO, Aufhebung nach § 299 BAO, Wiederaufnahme von Amts wegen gem § 303 BAO).

Der Rechtsmittelverzicht hat

- ▶ den Inhalt der zu erwartenden Bescheide,
- ▶ die Steuerbemessungsgrundlage,
- ▶ die Höhe der Abgabe laut Betriebsprüfung

sowie die Abweichung von den bisherigen Festsetzungen zu enthalten. 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 Beschwerdeverfahren 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.

In der Praxis ist es in vielen Fällen ausreichend, wenn man sich in der Schlussbesprechung „einvernehmlich“ 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 (vgl § 255 Abs 2 BAO), die Rechtsmittelführung würde aber als unfair empfunden werden.

## 5.7 Folgewirkungen für die Gemeinde

(Achatz/Prillinger)

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 Würdi-

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

gung) 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 aufgrund der geänderten Abgabenbescheide 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. Anderenfalls wäre mit finanzstrafrechtlichen Konsequenzen zu rechnen.<sup>17</sup> Gleiches gilt in jenen Fällen, in denen anlässlich der Prüfung erstmals eine Abgabe festgesetzt worden ist (insb bei erstmaliger Festsetzung sogenannter Nebenabgaben, zB Kraftfahrzeugsteuer, Werbeabgabe etc). Wird beispielsweise anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt, dass für die im Fuhrpark befindlichen 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.

### 5.8 Außenprüfung und Finanzstrafrecht

(Prillinger)

In der Praxis nimmt ein Großteil der finanzstrafrechtlichen Verfahren seinen Ausgangspunkt in einem abgabenrechtlichen Betriebsprüfungsverfahren.<sup>18</sup> Dies ist dem Umstand geschuldet, dass Betriebsprüfungen faktisch auf die Ermittlung von abgabenrechtlichen Mehrergebnissen abzielen und ein abgabenrechtliches Mehrergebnis bereits das Vorliegen des objektiven Tatbestands eines Finanzvergehens (Abgabenverkürzung und Offenlegungspflichtverletzung) indiziert. Nicht jede Offenlegungspflichtverletzung bzw nicht jeder Abgabenausfall begründet dabei automatisch eine finanzstrafrechtliche Verantwort-

<sup>17</sup> Vgl BFG 30. 4. 2015, RV/3300004/2015.

<sup>18</sup> Vgl *Leitner/Prillinger*, Betriebsprüfung und finanzstrafrechtliche Risikoabwehr, ZWF 2015, 84.

tion der handelnden Personen, da zusätzliche Voraussetzung für eine Bestrafung nach dem Finanzstrafgesetz (FinStrG) ist, dass der Abgabenausfall vorsätzlich (insb Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG) oder zumindest grob sorgfaltswidrig (insb grob 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, Einführung eines Steuerkontrollsystems; vgl *Brandl*, Tax Risk Protection und Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, ZWF 2017, 84).

Finanzstrafrechtlich verantwortlich für Abgabenverkürzungen einer Gemeinde sind in erster Linie die für die Gemeinde handelnden Personen. Neben den gesetzlich vorgesehenen Organen der Gemeinde (insb 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.

Nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz kann auch die Gemeinde selbst – zusätzlich zu den für sie handelnden natürlichen Personen – finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen und mit empfindlichen Geldbußen belegt 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.<sup>19</sup>

**Praxistipp:** Sofern es in der Vergangenheit bereits einmal zu hohen Abgabennachzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung gekommen ist, sollte die Einführung eines professionellen steuerlichen Kontrollsystems (zumindest in jenen Bereichen mit hohem Steuerrisiko) angedacht werden, um

<sup>19</sup> Vgl ausführlich *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1176 ff; *Stetsko/Schmieder*, Steuerliche Kontrollsysteme und Verbandsverantwortlichkeit, ZWF 2017, 280.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

*die Gemeinde vor künftigen finanzstrafrechtlichen Folgen bestmöglich zu schützen.*

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 die geprüfte Gemeinde eine Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG erstatten 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 das Amt für Betrugsbekämpfung zu informieren und gegebenenfalls einen Wechsel der Rechtsgrundlage zu einer finanzstrafrechtlichen Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG vorzunehmen (vgl 8.5 OHB). Weiters wird ausnahmslos jeder Betriebsprüfungsbericht (auch bei harmlosen Feststellungen) vom Betriebsprüfer an die Strafsachenstelle übermittelt und muss in der Folge vom Straferferenten nach finanzstrafrechtlichen Gesichtspunkten ausgewertet werden.<sup>20</sup>

**Praxistipp:** *Sollte der Betriebsprüfer zu irgendeinem Zeitpunkt das Wort „Finanzstrafrecht“ in den Mund nehmen, ist umgehend professioneller Rat einzuholen und die Kommunikation mit dem Betriebsprüfer vorübergehend auszusetzen.*

### 5.8.1 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.<sup>21</sup> Das bedeutet, dass auch bei einer bereits verwirklichten Abgabenverkürzung durch eine rechtzeitige Selbstanzeige 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:<sup>22</sup>

- ▶ Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände
- ▶ Rechtzeitigkeit (keine Verfolgungshandlung, keine Tatentdeckung, keine laufende Betriebsprüfung, keine wiederholte Selbstanzeige)
- ▶ Einbringung bei einem Finanzamt oder dem Amt für Betrugsbekämpfung

<sup>20</sup> Vgl *Bartalos*, Betriebsprüfung und finanzstrafrechtliche Risikoabwehr – ergänzende Betrachtungen aus der Sicht eines Straferferenten, ZWF 2015, 136.

<sup>21</sup> Im Detail vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 646 ff.

<sup>22</sup> Im Detail vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 646 ff.

- ▶ Täternennung
- ▶ Entrichtung der verkürzten Abgaben
- ▶ Entrichtung Abgabenerhöhung bei angekündigter Betriebsprüfung

### 5.8.1.1 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 Abgabefestsetzung möglich sein. Dies erfolgt in der Praxis durch Offenlegung der entsprechenden Steuerbemessungsgrundlagen.

Im Regelfall wird beiden Erfordernissen durch Abgabe berichtiger Steuererklärungen entsprochen werden (die bloße Übermittlung berichtiger Steuererklärungen ohne ein modifiziertes Begleitschreiben wird allerdings bei Gemeinden idR nicht dem Erfordernis einer vollständigen Täternennung gerecht werden, vgl dazu unten 5.8.1.4).

### 5.8.1.2 Rechtzeitigkeit (keine Verfolgungshandlung, keine Tatentdeckung, keine laufende Betriebsprüfung, keine wiederholte Selbstanzeige)

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 erstatet werden.<sup>23</sup>

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 Tatentdec-

<sup>23</sup> Vgl dazu im Detail *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> Rz 927 ff.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

kung 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 Ausschlusstatbestand 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 (§ 29 Abs 3 lit c FinStrG). 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 Prüfungsbeginns 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.<sup>24</sup> Zeigt der Steuerpflichtige ein Finanzvergehen an, nimmt der Prüfer darüber eine Niederschrift auf und informiert den Strafreferenten 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 grob fahrlässig begangenes Finanzvergehen handelt (in diesem Fall gelangt jedoch die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG zur Anwendung, vgl dazu unten 5.8.1.6). Übergibt der Abgabepflichtige im Zuge einer Betriebsprüfung umfassende Unterlagen an den Betriebsprüfer und ermöglichen diese Unterlagen die Aufdeckung einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung, so kann die Übergabe dieser Unterlagen unter Umständen als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet werden, insb dann, wenn diese Unterlagen ausreichen, um eine Offenlegung der maßgebenden Umstände sicherzustellen.

Wurde bereits in der Vergangenheit hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs (ausgenommen Umsatzsteuervorauszahlungen) eine Selbstanzeige erstattet, so steht einer neuerlichen Selbstanzeige der Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit d FinStrG entgegen. Wenn daher beispielsweise für die Körperschaftsteuer 2015 bereits eine Teilunrichtigkeit mittels Selbstanzeige saniert wurde, so kann im Vorfeld einer Betriebsprüfung eine nachträglich erkannte weitere Teilunrichtigkeit nicht abermals mit einer Selbstanzeige saniert werden.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> Zu einzelnen besonderen Fallkonstellationen vgl *Leitner/Prillinger*, Betriebsprüfung und finanzstrafrechtliche Risikoabwehr, ZWF 2015, 88.

<sup>25</sup> Im Detail vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 751 ff.

### 5.8.1.3 Einbringung bei der zuständigen Behörde

Die Selbstanzeige kann österreichweit bei jedem Finanzamt eingebracht werden. In der Praxis wird die Selbstanzeige beim zuständigen Finanzamt eingebracht werden, um eine rasche Bearbeitung sicherzustellen. Soweit die Selbstanzeige Zollangelegenheiten betrifft, ist die Einbringung gegenüber den Zollämtern vorzunehmen.

### 5.8.1.4 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 für die handelnden Personen der Gemeinde keine strafbefreiende Wirkung zu. 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). Umgekehrt ist sicherzustellen, dass die Selbstanzeige bei Einbringung durch die handelnden Personen auch für die Gemeinde selbst erstattet wird, weil diese sonst im Rahmen der Verbandsverantwortlichkeit strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann (zu den Voraussetzungen vgl oben).

### 5.8.1.5 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 (§ 29 Abs 2 FinStrG) zur Verfügung. In diesem Fall kann daher die Bescheiderlassung abgewartet werden. Bei einer bloßen Teilentrichtung kommt es nur zu einer teilweisen Strafbefreiung.

Bei Selbstbemessungsabgaben (insb Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnabgaben) beginnt die Monatsfrist bereits mit der Erstattung der Selbstanzeige zu laufen.<sup>26</sup>

Sofern eine Entrichtung innerhalb der Monatsfrist nicht gewährleistet werden kann, sollte eine Zahlungserleichterung nach § 212 BAO beantragt werden. Auf diese Weise kann die Entrichtungsfrist auf maximal zwei Jahre verlängert werden.

### 5.8.1.6 Abgabenerhöhung bei angekündigter Betriebsprüfung

Werden Selbstanzeigen nach Ankündigung einer Betriebsprüfung erstattet, so ist die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige an die zusätzliche Voraussetzung der Entrichtung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG geknüpft. Die Höhe der Abgabenerhöhung beträgt gestaffelt zwischen 5% und 30% der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge:

---

<sup>26</sup> Vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 779 ff.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

- ▶ Nachzahlung bis € 33.000,- 5%
- ▶ Nachzahlung bis € 100.000,- 15%
- ▶ Nachzahlung bis € 250.000,- 20%
- ▶ Nachzahlung über € 250.000,- 30%

Die Abgabenerhöhung ist bescheidmäßig von der Abgabenbehörde vorzuschreiben und innerhalb von einem Monat ab Zustellung des Abgabenerhöhungsbescheids zu entrichten. Bei nicht rechtzeitiger Entrichtung entfaltet die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung.

### 5.8.1.7 Verkürzungszuschlag nach § 30 a FinStrG

Zur Vermeidung eines nachgelagerten Finanzstrafverfahrens bietet sich in jenen Fällen, wo die Betriebsprüfung „heikle“ Feststellungen trifft und diese Feststellungen für den Prüfungszeitraum in Summe nicht mehr als 33.000,- bzw je Veranlagungszeitraum nicht mehr als 10.000,- betragen (beide Betragsgrenzen müssen eingehalten werden), die Lösung eines Verkürzungszuschlags iHv 10% an. Der Verkürzungszuschlag kann beim Betriebsprüfer bzw zuständigen Finanzamt beantragt werden (bis spätestens 14 Tage nach bescheidmäßiger Festsetzung des Prüfungsmehrergebnisses). Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung des Verkürzungszuschlags ist die rechtzeitige Entrichtung. Der Verkürzungszuschlag sowie die zugrunde liegenden Abgaben sind binnen einem Monat ab bescheidmäßiger Bekanntgabe des Prüfungsmehrergebnisses vollumfänglich zu entrichten. Ein Zahlungsaufschub kann im Gegensatz zur Selbstanzeige nicht beantragt werden.

**Praxistipp:** In der Praxis kommt es vielfach vor, dass der Abgabepflichtige den Betriebsprüfer nach seiner finanzstrafrechtlichen Einschätzung fragt. Dies betrifft insb jene Prüfungsfeststellungen, wo er selbst ein „schlechtes Gewissen“ hat. Gibt der Betriebsprüfer nun die Antwort: „Es wird finanzstrafrechtlich schon nichts passieren“, so ist diese Aussage rechtlich völlig unverbindlich, weil der Betriebsprüfer lediglich zu einer abgabenrechtlichen Würdigung des Sachverhalts befugt ist und die finanzstrafrechtliche Würdigung dem Strafreferenten vorbehalten ist. Vertraut der Abgabepflichtige in solchen Fällen auf die Zusage des Betriebsprüfers und beantragt keinen Verkürzungszuschlag nach § 30 a FinStrG, kann dies später zu einem bösen Erwachen führen, wenn der Strafreferent zur eigenständigen Überzeugung gelangt, dass die Prüfungsfeststellungen auch finanzstrafrechtlich vorwerfbar sind. Ein Antrag auf Verkürzungszuschlag kann in diesen Fällen nicht mehr gestellt werden, weil dieser nur gegenüber der Abgabenbehörde (nicht jedoch gegenüber der Finanzstrafbehörde) eingebracht werden kann. Es ist daher ratsam, die Prüfungsfeststellungen mit dem steuerlichen Vertreter der Gemeinde vor Abschluss der Betriebsprüfung jedenfalls auch auf potenzielle finanzstrafrechtliche Auswirkungen zu überprüfen.

### 5.8.2 Auswertung des Prüfberichtes durch den Strafreferenten

Jeder Prüfbericht wird an die Strafsachenstelle des Amtes für Betrugsbekämpfung 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.

**Praxistipp:** *Aus diesem Grund ist seitens des Abgabepflichtigen alles zu unternehmen, um finanzstrafrechtlich „verfängliche“ Formulierungen zu vermeiden.<sup>27</sup> Zudem sollte darauf gedrängt werden, dass auch sogenannte „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 mit zu bedenken. Niederschriften sollten vom steuerlichen Vertreter „proaktiv“ auf mögliche finanzstrafrechtliche Folgen geprüft werden, um insb eine Dokumentation nicht gegebener Verdachtslagen zu verhindern. Besondere Vorsicht ist auch bei der Dokumentation von abgabenrechtlichen Schätzmethode sowie bei Feststellungen, die das strafrechtliche Beweismaß erfüllen könnten, geboten. In diesen Fällen ist es empfehlenswert, abweichende Meinungen und Klarstellungen zu den Ausführungen der Behörde in einem ergänzenden Vermerk aktenkundig zu machen, um nachteilige strafrechtliche Folgen zu reduzieren. Auch subjektive Darstellungen und Wertungen des Betriebsprüfers, die keinen unmittelbaren Einfluss auf das Besteuerungsergebnis selbst haben, sind gegebenenfalls in einem ergänzenden Aktenvermerk zu objektivieren.*

Ein in der abgabenrechtlichen Prüfung wirksam abgegebener Rechtsmittelverzicht könnte insb 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 Abgabungsverfahren getroffenen Feststellungen eine qualifizierte Vorprüfung des relevanten Sachverhaltes dar. Trotz fehlender Bindungswirkung des Abgabenerfahrens für das Finanzstrafverfahren kommt den in der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen somit

<sup>27</sup> Vgl dazu im Detail *Leitner/Prillinger*, Betriebsprüfung und finanzstrafrechtliche Risikoabwehr, ZWF 2015, 88.

## 5. Das Betriebsprüfungsverfahren

in der Praxis besondere Bedeutung zu. Insofern könnte die Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes dem Einbekenntnis eines strafbaren Verschuldens betreffend die resultierenden Abgabennachforderungen gleichkommen. Sofern ein Rechtsmittelverzicht lediglich aus verfahrensökonomischen oder aus Gründen des Beweisnotstands abgegeben wird, kann dieser jedoch nicht mit einem Einbekenntnis eines finanzstrafrechtlich relevanten Verschuldens gleichgesetzt werden.

**Praxistipp:** Ein Rechtsmittelverzicht sollte erst nach Abwägen der finanzstrafrechtlichen Folgewirkungen erfolgen. Bei Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes kann es zielführend sein, die Beweggründe (Beweisnotstand, Rechtsfriede, Verfahrenskosten) kurz in einem Schreiben an die Behörde festzuhalten, um der Wertung als Geständnis durch den Strafreferenten vorzubeugen.

### 5.8.3 Finanzstrafrechtliche Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG

Die Finanzstrafbehörde (ab 1. 1. 2021 das Amt für Betrugsbekämpfung) kann zur Klärung des Sachverhaltes Nachschau und Prüfungen iSd Abgabenvorschriften vornehmen. Verfahrensrechtliche Grundlagen sind – wie bei abgabenrechtlichen Prüfungen auch – die §§ 147 ff BAO. Im Unterschied zu abgabenrechtlichen Prüfungen darf eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG jedoch auch eine sogenannte 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 iSd 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.<sup>28</sup>

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

<sup>28</sup> Vgl dazu im Detail *Leitner*, Betriebsprüfung und Finanzstrafrecht, in *Koller/Lindenthal/Schuh*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung III 2.1.

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 Steuerfahndung 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 Steuerfahndung erforderlich machen. In der Praxis erfolgt die Umstellung auf eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG meistens Hand in Hand mit der Erweiterung des Prüfungszeitraums auf 10 Jahre (lange abgabenrechtliche Verjährung bei hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs 2 BAO).

Vielfach ist der Einsatz der Steuerfahndung verbunden mit den im FinStrG vorgesehenen Zwangsmaßnahmen, wie zB Haus- und Personendurchsuchungen, Beschlagnahmen, Kontenöffnungen 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, insb 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.



## SCHRIFTENREIHE RFG RECHT & FINANZEN FÜR GEMEINDEN

2003	
Band 3/2003 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV 32 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14475-3	Band 5/2004 Schmied Facility Management 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14482-1
Band 4/2003 Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten 54 Seiten. EUR 15,20 ISBN 978-3-214-14476-0	Band 6/2004 Österr. Gemeindebund Katastrophenschutz – Katastrophenbewältigung 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14481-4
Band 5/2003 Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg) Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden 126 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14477-8	2005
2004	Band 1/2005 Hink/Leininger-Westerburg/Rupp E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14483-8
Band 1/2004 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14473-9	Band 2/2005 Heiss/Dietmar Pilz Kosten- und Leistungsrechnung der Siedlungswasserwirtschaft 78 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14484-5
Band 2/2004 Huber/Noor/Trieb/Reifberger Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben 88 Seiten. EUR 21,- ISBN 978-3-214-14474-6	Band 3–4/2005 Mitterbacher/Schritt Wieser Kommunales Abgabenstrafrecht 196 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14487-6
Band 3/2004 Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14478-4	Band 5/2005 Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz Betriebsprüfung in der Gemeinde 95 Seiten. EUR 24,- ISBN 978-3-214-14486-9
Band 4/2004 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden 172 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14479-0	2006
	Band 1–2/2006 Sachs/Hahn Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden 162 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14485-2

## Reihenübersicht

<p>Band 3/2006 Kommunalnet E-Government Solutions GmbH Handbuch Kommunalnet 84 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14488-3</p>
<p>Band 4.a/2006 Mugler/Fink/Loidl Gestaltung günstiger Rahmenbedingungen für Klein- und Mittelbetriebe im ländlichen Raum 52 Seiten. EUR 13,80 ISBN 978-3-214-14489-0</p>
<p>Band 4.b/2006 Österreichischer Gemeindebund (Hrsg) Zukunft ländliche Gemeinde Diskussionsbeiträge zum Österreichischen Gemeindetag 2006 108 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14490-6</p>
<p>Band 5/2006 Mazal (Hrsg) Zur sozialen Stellung von Gemeindefachkräften 126 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14491-3</p>
<b>2007</b>
<p>Band 1/2007 Aicher-Hadler Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters 52 Seiten. EUR 14,- ISBN 978-3-214-14480-7</p>
<p>Band 2/2007 Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner Die Gemeinde als Vermieterin 116 Seiten. EUR 24,80 ISBN 978-3-214-14494-4</p>
<p>Band 3/2007 Hofinger/Hinteregger Genossenschaften – eine Perspektive für Kommunen 38 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14495-1</p>
<p>Band 4/2007 Handler/Mazal/Weber Kommunale Sommergespräche 2007 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14497-5</p>

<p>Band 5/2007 Reinhard Haider Umsetzung von E-Government 72 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-18821-4</p>
<b>2008</b>
<p>Band 1 – 2/2008 Sachs/Hahn Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden. 2. Auflage 164 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14498-2</p>
<p>Band 3/2008 Achatz/Brassloff/Brenner/Schauer Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand 52 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14499-9</p>
<p>Band 4/2008 Mugler/Loidl/Fink/Lang/Teodorowicz Gemeindeentwicklung in Zentraleuropa 48 Seiten. EUR 12,50 ISBN 978-3-214-00542-9</p>
<b>2009</b>
<p>Band 1/2009 Lukas Held Haushaltsführung und Verantwortlichkeit der Gemeindeorgane 124 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14500-2</p>
<p>Band 2/2009 Hoffer/M. Huber/Noor/Reifberger/Rettenbacher/ M. Schneider Die Gemeinde und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben. 2. Auflage 96 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14501-9</p>
<p>Band 3/2009 Günther Löwenstein Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde 48 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14502-6</p>
<p>Band 4/2009 Alfred Riedl Richtlinien für Finanzgeschäfte der Gemeinden 24 Seiten. EUR 4,90 ISBN 978-3-214-14503-3</p>

<p>Band 5/2009 Gabriele Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption. 2. Auflage 52 Seiten. EUR 14,60 ISBN 978-3-214-14504-0</p>	<p>Band 2/2011 Matschek Interkommunale Zusammenarbeit (IKZ) 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14512-5</p>
<p>Band 6/2009 A. Enzinger/M. Papst Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden 104 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14505-7</p>	<p>Band 3/2011 Steindl/Wiese Optimales Krisenmanagement für Gemeinden 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14513-2</p>
<b>2010</b>	<p>Band 4/2011 Klug Einführung in das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen 36 Seiten. EUR 7,90 ISBN 978-3-214-14514-9</p>
<p>Band 1/2010 Bacher/Heiss/Klausbruckner/G. Stabentheiner/Schweyer Energieausweis für Gemeinden 88 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14506-4</p>	<p>Band 5/2011 Breuss/Pilz/Pletz/Pözl/Strohriegl/Teuschler Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten 88 Seiten. EUR 20,- ISBN 978-3-214-14515-6</p>
<p>Band 2/2010 Weber/Kahl/Trixner Verpflichtendes Vorschul- oder Kindergartenjahr 80 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14507-1</p>	<b>2012</b>
<p>Band 3/2010 Postgeschäftsstellenbeirat (Hrsg) Von der Postliberalisierung zur Postgeschäftsstelle 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14508-8</p>	<p>Band 1 –2/2012 Sachs/Hahn-Trettnak Das neue Bundesvergaberecht 2006, 3. Auflage 158 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14516-3</p>
<p>Band 4/2010 Hink/Rupp/Parycek E-Government in Gemeinden 56 Seiten. EUR 12,80 ISBN 978-3-214-14509-5</p>	<p>Band 3/2012 Jauk/Kronberger Gender Budgeting 67 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14517-0</p>
<p>Band 5/2010 Hofbauer//Kamhuber/Krammer/Mühlberger/Ninaus/Pilz/Rathgeber/Ritz/Veigl Leitfaden zum Kommunalsteuerrecht 124 Seiten. EUR 28,60 ISBN 978-3-214-14510-1</p>	<b>2013</b>
<b>2011</b>	<p>Band 1/2013 Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption, 3. Auflage 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14518-7</p>
<p>Band 1/2011 Zechner Strategische Kommunikationspolitik als Erfolgsfaktor für Gemeinden 44 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14511-8</p>	<p>Band 2/2013 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine, 2. Auflage 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14472-2</p>

## Reihenübersicht

<p>Band 3/2013 Eckschlager Rechte und Pflichten der Gemeindevertreter 74 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14519-4</p>	<p>Band 3/2015 Promberger/Mayr/Ohnewas Analyse der Gemeindefinanzen vor dem Hintergrund eines aufgabenorientierten Finanzausgleichs 88 Seiten. EUR 20,80 ISBN 978-3-214-03825-0</p>
<p>Band 4/2013 Mathis Standort-, Gemeinde- und Regionalentwicklung 70 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14520-0</p>	<p>Band 4/2015 KWG (Hrsg.), Bork/Egg/Giese/Hütter/Poier Direkte Demokratie und Partizipation in den österreichischen Gemeinden 90 Seiten. EUR 20,80 ISBN 978-3-214-03826-7</p>
<p>Band 5 – 6/2013 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden, 2. Auflage 124 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14521-7</p>	<p>Band 5/2015 Hödl/Rohrer/Zechner Open Data und Open Innovation in Gemeinden 62 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-03827-4</p>
<b>2014</b>	<b>2016</b>
<p>Band 1 – 2/2014 Sachs/Trettnak-HahnI Das neue Bundesvergaberecht, 4. Auflage 120 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-02557-1</p>	<p>Band 1/2016 Bacher/Hartel/Schedlmayer/G. Stabentheiner Immobilien sinnvoll nutzen – statt nur besitzen 104 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03828-1</p>
<p>Band 3/2014 Steinkellner/Zheden Prozessanalyse zur Einführung des Elektronischen Akts in der Gemeindeverwaltung 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-02558-8</p>	<p>Band 2 – 3/2016 Sachs/Trettnak-HahnI Das neue Bundesvergaberecht, 5. Auflage 112 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03829-8</p>
<p>Band 4 – 5/2014 Parycek/Kustor/Reichstädter/Rinnerbauer E-Government auf kommunaler Ebene Ein rechtlich-technischer Leitfaden zur Umsetzung von E-Government 128 Seiten. EUR 30,80 ISBN 978-3-214-02559-5</p>	<p>Band 4/2016 Promberger/Mayr/Ohnewas Aufgabenorientierter Finanzausgleich 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-01164-2</p>
<b>2015</b>	<b>2017</b>
<p>Band 1/2015 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren, 2. Auflage 32 Seiten. EUR 7,80 ISBN 978-3-214-03823-6</p>	<p>Band 5/2016 Berl/Forster Abfallwirtschaftsrecht 108 Seiten. EUR 22,- ISBN 978-3-214-03654-6</p>
<p>Band 2/2015 Nestler/Freudhofmeier/Geiger/Prucher Besteuerung von Gemeindemandataren 98 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03824-3</p>	<p>Band 1/2017 Meszarits Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015 58 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-08643-5</p>

<p>Band 2/2017 Pallitsch Die Rechtsstellung des Nachbarn in Bauverfahren 54 Seiten. EUR 14,20 ISBN 978-3-214-08644-2</p>	<p>Band 5/2018 Volksanwaltschaft (Hrsg) Die Volksanwaltschaft und die Gemeinden 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-02572-4</p>
<p>Band 3/2017 Hutter Haftung der Gemeinde bei Hochwasser 98 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-08645-9</p>	<b>2019</b>
<p>Band 4/2017 Graf/Križanac „Datenschutz neu“ für Gemeinden 60 Seiten. EUR 15,80 ISBN 978-3-214-08646-6</p>	<p>Band 1 – 2/2019 Hörmann Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015 204 Seiten. EUR 48,- ISBN 978-3-214-02573-1</p>
<p>Band 5/2017 Webinger Im Zeitalter der Migration<sup>mc²</sup> 82 Seiten. EUR 20,80 ISBN 978-3-214-03143-5</p>	<p>Band 3/2019 Auer ua Erstmalige Erstellung des Voranschlags nach der VRV 2015 108 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-02574-8</p>
<b>2018</b>	<b>2020</b>
<p>Band 1/2018 Paulitsch/Koukol Anti-Korruptionsrecht und Compliance- Maßnahmen für GemeindevertreterInnen 80 Seiten. EUR 20,- ISBN 978-3-214-02570-0</p>	<p>Band 1/2020 Löwenstein Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde, 2. Auflage 68 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-06796-0</p>
<p>Band 2 – 3/2018 Sachs/Trettnak-HahnI Das neue Bundesvergaberecht, 6. Auflage 146 Seiten. EUR 34,- ISBN 978-3-214-03830-4</p>	<p>Band 2/2020 Kodek (Hrsg) Gemeindeinsolvenz 102 Seiten. EUR 24,- ISBN 978-3-214-06797-7</p>
<p>Band 4/2018 Bogensberger ua Kommunale Haushaltsrechtsreform und VRV 2015 112 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-02571-7</p>	<p>Band 3/2020 Achatz (Hrsg) Betriebsprüfung in der Gemeinde 76 Seiten. EUR 18,- ISBN 978-3-214-06799-1</p>

## **IMPRESSUM**

**gem. § 24 MedienG**

**Offenlegung gem. § 25 MedienG und Angaben zu § 5 ECG abrufbar unter  
<https://www.manz.at/impressum>**

**Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes**

**Medieninhaber (Verleger):**

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Internet: [www.manz.at](http://www.manz.at)

**Anschrift:** Kohlmarkt 16, A-1010 Wien

**Verlagsadresse:** Johannesgasse 23, A-1015 Wien, E-Mail: [verlag@manz.at](mailto:verlag@manz.at)

**Herausgeber:** Dr. Walter Leiss, Österreichischer Gemeindebund

**Redaktion:** Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz; Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz

**Verlagsredaktion:** MMag. Franziska Koberwein, Johannesgasse 23, A-1015 Wien,  
E-Mail: [franziska.koberwein@manz.at](mailto:franziska.koberwein@manz.at)

**Bildnachweis:** Dr. Walter Leiss © Ö. Gemeindebund; Bgm. Mag. Alfred Riedl © Matern