

Kapitel 1

Kontakt mit dem Finanzamt – Was ist zu tun?

von Clemens Endfellner

1.1 Die Bundesabgabenordnung als zentrales Gesetz im Abgabenverfahren

Das Verhältnis zwischen einem Abgabepflichtigen¹ und dem Finanzamt als einer Abgabenbehörde unterliegt **klaren Spielregeln**. Diese sind **für beide Parteien** nötig, um unter anderem folgende Fragen zu klären:

- Was ist einem Finanzamt zu melden?
- Welches Finanzamt ist zuständig?
- Wie erfolgt die Meldung?
- Innerhalb welcher Frist ist dies zu erledigen?
- Was kann das Finanzamt tun, wenn sich der Abgabepflichtige zu spät oder nicht meldet?
- Was kann das Finanzamt tun, wenn der Abgabepflichtige seine Steuern zu spät oder nicht zahlt?
- Was kann der Abgabepflichtige tun, wenn er die finanziellen Mittel für die Steuerzahlung nicht aufbringen kann?
- Muss das Finanzamt auf eine Handlung des Abgabepflichtigen reagieren?
- Muss der Abgabepflichtige auf eine Handlung des Finanzamts reagieren?
- Wieviel Zeit haben beide Parteien dafür?
- Können Fristen verlängert werden?
- Was geschieht bei Meinungsverschiedenheiten?
- Wer trägt die Kosten des Verfahrens?

Mit diesen verfahrensrechtlichen Fragen befasst sich die **Bundesabgabenordnung**, kurz BAO.² Sie regelt das Abgabenverfahren für die bundesrechtlich geregelten, von den Organen des Bundes zu erhebenden Abgaben und enthält darüber hinaus abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen. Weiters ist die BAO seit 1. Jänner 2010 unter Beachtung einiger abweichender Sonderbestimmungen auch für Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar.

¹ Abgabepflichtiger ist gemäß § 77 Abs 1 BAO, wer nach den Abgabevorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Partei ist gem § 78 Abs 1 BAO ua der Abgabepflichtige.

² Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben, BGBl 194/1961 idGF.

1.3.3 Die Führung von Büchern und Aufzeichnungen

Der **Art und Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen** eines Abgabepflichtigen ist das folgende **zweite Kapitel** dieses Buches gewidmet. Ordnungsgemäß geführte Bücher und Aufzeichnungen sind notwendig, um die Bemessungsgrundlage einer Steuer richtig ermitteln zu können. Weiters haben gem § 163 Abs 1 BAO Bücher und Aufzeichnungen, die den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Zentral ist aufgrund von § 131 Abs 1 BAO die Forderung, dass die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu gestalten sind, dass sie einem **sachverständigen Dritten** innerhalb **angemessener Zeit** einen **Überblick** über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Beispiel: ¹⁸

Bezahlt ein angestellter Versicherungsvertreter seine Gattin für Bürotätigkeiten, ist aus steuerlicher Sicht zu prüfen, ob entweder ein (entgeltliches) Arbeits- oder Werkvertragsverhältnis oder eine (unentgeltliche) familienhafte Mitarbeit vorliegt. Werden die von der Ehegattin ausgeübten Tätigkeiten nicht aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung erbracht und werden diese auch nur allgemein und ohne exakte Zeitangabe umschrieben, so dass die erbrachten Tätigkeiten pro Monat für die Abgabenbehörden nicht nachvollziehbar sind, spricht dies gegen ein steuerlich anzuerkennendes Arbeits- oder Werkvertragsverhältnis. Der einzelne Geschäftsvorfall (die erbrachte Tätigkeit) lässt sich von der Entstehung und Abwicklung nicht verfolgen.

Bei der Anschaffung eines Computers lässt sich durch die Rechnung des Händlers die Entstehung des Geschäftsvorfalles dokumentieren. Das weitere steuerliche Schicksal des Computers ist durch dessen Nutzung, Standort etc nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen.

Laut VwGH ist das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist eine **vollständige und zeitgerechte Dokumentation** der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der Formvorschriften des § 131 BAO (VwGH 7.8.2001, 96/14/0118). Die strengeren Vorgaben **der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht** in den §§ 131, 131b und 132a BAO idF der Steuerreform 2015/16 sind jedoch zu beachten, vgl dazu das eigene Kapitel zur Registrierkasse.

¹⁸ Angelehnt an UFS 3.3.2008, RV/0361-R/07 zur Versagung der steuerlichen Anerkennung eines Dienstverhältnisses mit der Ehegattin.

Abschließend soll zusammenfassend in Tabellenform dargestellt werden, wer welche Bücher und Aufzeichnungen nach UGB oder BAO zu führen hat:

Abgabepflichtiger	Einkunftsart	Schwellenwert- überschreitung	Rechnungslegungs- pflicht gem		Bücher und Aufzeichnungen (steuerlich)
			UGB	BAO	
GmbH/AG/SE	Gewerbebetrieb gem § 7 Abs 3 KStG	gem UGB/BAO nicht relevant	§ 189 Abs 1 Z 1 UGB	§ 124 BAO	Buchführung
GmbH & Co KG als ver- deckte Ges ¹⁾	Gewerbebetrieb	gem UGB/BAO nicht relevant	§ 189 Abs 1 Z 2 UGB	§ 124 BAO	Buchführung
	Überschuss- einkünfte ²⁾	gem UGB/BAO nicht relevant			Überschuss- rechnung ³⁾
	andere Einkünfte	gem UGB/BAO nicht relevant			Buchführung
EU / OG / KG / GesBR ⁴⁾	Gewerbebetrieb	JA (Schwellen- wert iSd § 189 UGB)	§ 189 Abs 1 Z 3 und Abs 2 UGB	§ 124 BAO	Buchführung
		NEIN (Schwel- lenwert iSd § 189 UGB)	—	§ 126 BAO	Einnahmen- Ausgaben- Rechnung/ Pauschalierung
	Selbständige Arbeit (ohne freie Berufe iSd UGB)	JA (Schwellen- wert iSd § 189 UGB)	§ 189 Abs 1 Z 3 und Abs 2 UGB	§ 124 BAO	Buchführung
		NEIN (Schwel- lenwert iSd § 189 UGB)	—	§ 126 BAO	Einnahmen- Ausgaben- Rechnung/ Pauschalierung
	Land- und Forstwirtschaft	JA (Schwellen- wert iSd § 125 BAO)	— ⁵⁾	§ 125 BAO	Buchführung
		NEIN (Schwel- lenwert iSd § 125 BAO)	— ⁵⁾	§ 126 BAO	Einnahmen- Ausgaben- Rechnung/ Pauschalierung
	Freier Beruf (gem UGB)	gem UGB/BAO nicht relevant	— ⁵⁾	§ 126 BAO	Einnahmen- Ausgaben- Rechnung/ Pauschalierung
	Überschuss- einkünfte	gem UGB/BAO nicht relevant	— ⁵⁾	§ 126 BAO	Überschuss- rechnung



- ¹⁾ GmbH & Co KG als Beispiel für eine verdeckte Kapitalgesellschaft
- ²⁾ Einkünfte iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG 1988
- ³⁾ Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten
- ⁴⁾ Einzelunternehmer (EU) oder Personengesellschaft, bei der zumindest eine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist
- ⁵⁾ keine Rechnungslegungspflicht gem § 189 Abs 4 UGB

2.12.1.3 Registriertasse – eine Definition

Hat der Abgabepflichtige festgestellt, dass eine Registriertassenpflicht gegeben ist, stellt sich nunmehr die Frage, welche Spezifikationen diese aufweisen muss. Details hierzu enthält die Registriertassensicherheitsverordnung (BGBl II 410/2015).

Unter einer **Registriertasse** wird jedes elektronische Datenverarbeitungssystem verstanden, das elektronische Aufzeichnungen zur Losungsermittlung und Dokumentation von einzelnen Barumsätzen erstellt. Insbesondere fallen darunter elektronische Registriertassen jeglicher Bauart, serverbasierte Aufzeichnungssysteme (auch zur Abwicklung von Online-Geschäften), Waagen mit Kassenfunktion und Taxameter.

Bereits ab dem 1. Mai 2016 sind Mindestanforderungen an die Registriertassen gestellt. So muss die Kasse über ein Datenerfassungsprotokoll und einen Drucker zur Erstellung oder eine Vorrichtung zur elektronischen Übermittlung von Zahlungsbelegen verfügen.

Die Registriertasse hat daher ein Datenerfassungsprotokoll (Kassenjournal) zu führen, in dem jeder einzelne Barumsatz zu erfassen und abzuspeichern ist. Für jeden Barumsatz sind zumindest die Belegdaten gem § 132a Abs 3 BAO festzuhalten. Diese Daten sind mindestens vierteljährlich auf einem externen Medium zu sichern und aufzubewahren. Das Protokoll muss jederzeit exportierbar sein, wobei das Exportformat in der RKSv angegeben ist.⁶⁹ Schon im Jahr 2016 gilt, dass der Unternehmer auf Verlangen der Abgabenbehörde das Datenerfassungsprotokoll auf einen externen Datenträger zur Verfügung zu stellen hat.

Bei jedem Ausfall einer Registriertasse sind die Barumsätze auf anderen Registriertassen zu erfassen. Sollte dies nicht möglich sein, sind die Barumsätze händisch zu erfassen und Zweitschriften der Belege aufzubewahren. Nach der Behebung des Fehlers sind die Einzelumsätze anhand der Zweitschriften nach zu erfassen und die Zweitschriften aufzubewahren.

2.12.1.4 Vereinfachte Losungsermittlung und Erleichterung für mobile Berufe

§ 131 Abs 4 BAO sieht eine Verordnungsermächtigung vor. Damit sollen bestimmte Berufsgruppen weiterhin eine vereinfachte Losungsermittlung durchführen können (Kassasturz). Die Bestimmung erfuhr durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 eine Änderung. Der Bundesminister für Finanzen hat daher die bereits ergangene Barumsatzverordnung 2015 (BGBl II 247/2015, BarUV 2015), die die bisherige Barbewegungs-VO ab 1. Jänner 2016 ersetzt, mit BGBl II 209/2016 angepasst.

Die Verordnung kann bei einem **Umsatz bis zu € 30.000,-** pro Kalenderjahr und Abgabepflichtigen Erleichterungen bei der Losungsermittlung (Kassasturz) vorsehen, wenn über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt werden, die eine

⁶⁹ Obzwar die Sicherung und die Exportmöglichkeit nach dem bestimmten Format erst ab dem 1. April 2017 gelten, ist anzuraten, zumindest die Sicherung bereits gegenwärtig vorzunehmen.

(normale) Losungsermittlung ermöglichen. Die folgenden Gruppen erfahren Erleichterungen:

- Unternehmer aufgrund der „Kalten-Hand-Regelung“⁷⁰;
- Umsätze in unmittelbarem Zusammenhang mit Hütten⁷¹;
- Umsätze in einer Buschenschank gem § 2 Abs 1 Z 5 GewO, wenn diese an nicht mehr als 14 Tagen im Kalenderjahr geöffnet hat;
- Umsätze durch eine von einem gemeinnützigen Verein geführte Kantine, die nicht mehr als 52 Tage im Kalenderjahr betrieben wird (kleine Kantine).

Liegt der Umsatz über € 30.000,- und die Barumsätze über € 7.500,-, so kann die weiter unten dargestellte Vereinfachung für mobile Berufe, soweit anwendbar, berücksichtigt werden.

Weiters bestehen umsatzunabhängige Erleichterungen für

- Umsätze von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften gem § 45 Abs 1 u 2 BAO und
- mobile Berufe⁷².

Bei Umsätzen im Bereich der **Kalten-Hände-Regelung** und der **Hüttenbetriebe** gilt die Umsatzgrenze **nicht** je Abgabepflichtigen sondern für denjenigen Teil des Umsatzes, der die Voraussetzungen erfüllt. Das bedeutet, dass diese Umsätze isoliert von den gesamtbetrieblichen Umsätzen betrachtet werden. Den Erläuterungen zum Ausschussbericht ist zu entnehmen, dass bei Betrieb von mehreren Hütten, diese gesamthaft zu betrachten sind.⁷³

Mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 wurde zur Ausweitung die Möglichkeit der einfachen Losungsermittlung im Bereich der begünstigten Körperschaften umfassend eingegriffen.

§ 45 Abs 1a BAO enthält nunmehr die Definition eines **kleinen Vereinsfestes**, das einen **entbehrlichen Hilfsbetrieb** gem § 45 Abs 1 BAO darstellt. Die folgenden Voraussetzungen müssen vorliegen:

- Das Fest muss mindestens zu 75% von den Mitgliedern des Vereines oder deren Angehörigen getragen werden; die Mitarbeit fremder Dritter muss unentgeltlich erfolgen.
- Musikgruppen dürfen nicht mehr als € 1.000,- pro Stunde verrechnen.
- Die Verköstigung ist grundsätzlich selbst bereitzustellen; wird dies ausgelagert (an einen Gastwirt), ist diese Tätigkeit nicht Bestandteil des Vereinsfestes.

⁷⁰ Umsätze von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten.

⁷¹ Gemeint sind Alm-, Berg-, Schi- und Schutzhütten.

⁷² § 7 BarUV 2015.

⁷³ Unter Hütten versteht der Gesetzgeber lt den Erläuterungen bautechnisch einfach ausgeführte Gebäude mit einer entsprechend schwierigen Versorgung mit Energiequellen zum Betrieb energieabhängiger Hilfsmittel.

Die ab 2016 geltenden Progressionsstufen und Grenzsteuersätze:



Einkommen	Einkommensteuer in Euro	
bis 11.000,--	0	0%
bis 18.000,--	$\frac{(EK - 11.000) \times 1.750}{7.000}$	25%
bis 31.000,--	$\frac{(EK - 18.000) \times 4.550 + 1.750}{13.000}$	35%
bis 60.000,--	$\frac{(EK - 31.000) \times 12.180 + 6.300}{29.000}$	42%
über 60.000,--	$\frac{(EK - 60.000) \times 14.400 + 18.480}{30.000}$	48%
über 90.000,--	$\frac{(EK - 90.000) \times 455.000 + 32.880}{910.000}$	50%
über 1 Mio	$(EK - 1.000.000) \times 0,55 + 487.880$	55%

Seit der Steuerreform 2009, wirksam ab 1. Jänner 2009, gilt, dass ein Einkommen von bis zu € 11.000,-- mit keiner Einkommensteuerpflicht konfrontiert ist. Dies hat sich auch durch die Steuerreform 2015/2016 nicht geändert.

Beläuft sich das Einkommen auf über € 11.000,--, beträgt der sogenannte Grenzsteuersatz, dh jener Steuersatz für den ersten Euro über 11.000,-- 25%. Dieser Steuersatz erhöht sich bis auf 50% ab einem Einkommen von über € 90.000,-- pro Kalenderjahr. Ein 55%iger Steuersatz ist bei einem Einkommen von über € 1.000.000,-- für die Jahre 2016 bis 2020 vorgesehen.



Literaturtipp

Hinsichtlich der weiteren Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 sei auf *Puchinger, Steuerreform 2015/2016*, dbv-Verlag, Graz 2015, verwiesen.

3.3.2 Einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage

Die Höhe der Einkommensteuer selbst mag zwar – wie im Zuge einer vor mittlerweile einigen Jahren durchgeführten Tarifreform beworben wurde – auf einem Bierdeckel berechnet werden können. Das Problem stellt jedoch die korrekte Ermittlung der **Bemessungsgrundlage** dar.

Die Art und Weise der sogenannten Gewinnermittlung würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen. Es sei jedoch so viel gesagt, dass in der Regel von den Einnahmen (bspw aus Leistungs- oder Liefererlösen) die mit dem Betrieb zusammenhängenden Ausgaben (bspw Wareneinkäufe, Personalkosten, Betriebskosten, Miete etc) zum Abzug gebracht werden können. Ebenfalls als Betriebsausgabe anerkannt sind Sozialversicherungsbeiträge, die der Steuerpflichtige in einem Kalenderjahr geleistet hat.

Beispiele: Vorläufige Bescheiderlassung

Vorläufige Bescheide ergehen in der Praxis häufig bei folgenden Sachverhaltskonstellationen:

- Liebhaberei bzw die Vermutung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt (am häufigsten im Bereich der Vermietung und Verpachtung). In Liebhabereifällen wird nur dann ein vorläufiger Bescheid erlassen, wenn die Umstände überwiegend für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprechen. Lässt der Sachverhalt darauf schließen, dass eine Tätigkeit ausschließlich privaten Interessen dient, liegt keine Ungewissheit und damit keine Veranlassung für eine vorläufige Bescheiderlassung vor.
- Ungewissheit über die Höhe ausländischer Abgaben, welche im Inland anzurechnen sind.
- Ein Grundlagenbescheid (zB Bescheid über die Einkünftefeststellung) ergeht vorläufig. Die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide ergehen ebenfalls vorläufig.

Der **Spruch** eines vorläufig ergehenden Bescheides muss einen Hinweis auf die Vorläufigkeit enthalten: „Dieser Bescheid ergeht gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig.“ Weiters muss in der Begründung ausgeführt werden, aufgrund welcher Umstände die Abgabepflicht an sich oder die Höhe der Abgabepflicht noch ungewiss sind.

Die wichtigste Folge der vorläufigen Bescheiderlassung ist jene, dass innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren (§ 209 Abs 4 BAO) der vorläufige Bescheid jederzeit durch einen abgeänderten vorläufigen oder endgültigen Bescheid ersetzt werden kann. Voraussetzung dafür ist, dass die ursprüngliche Ungewissheit über die Abgabepflicht oder ihre Höhe ganz oder teilweise wegfällt. Fällt die Ungewissheit nur teilweise weg, ist ein (abgeänderter) vorläufiger Bescheid zu erlassen.

Beispiel: Vorläufiger nach vorläufigem Bescheid

Ein Abgabepflichtiger vermietet zwei Häuser. Für beide Objekte ist zu Beginn der Vermietung nicht gesichert, dass eine Einkunftsquelle vorliegt. Die Einkommensteuerbescheide ergehen daher vorläufig.

Nach einigen Jahren stellt sich heraus, dass hinsichtlich eines Hauses Liebhaberei vorliegt, hinsichtlich des zweiten bleibt die Ungewissheit jedoch bestehen. Es ergehen abgeänderte, aber weiterhin vorläufige Einkommensteuerbescheide.

Fällt die Ungewissheit zur Gänze weg, ist ein endgültiger Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid ersetzt.

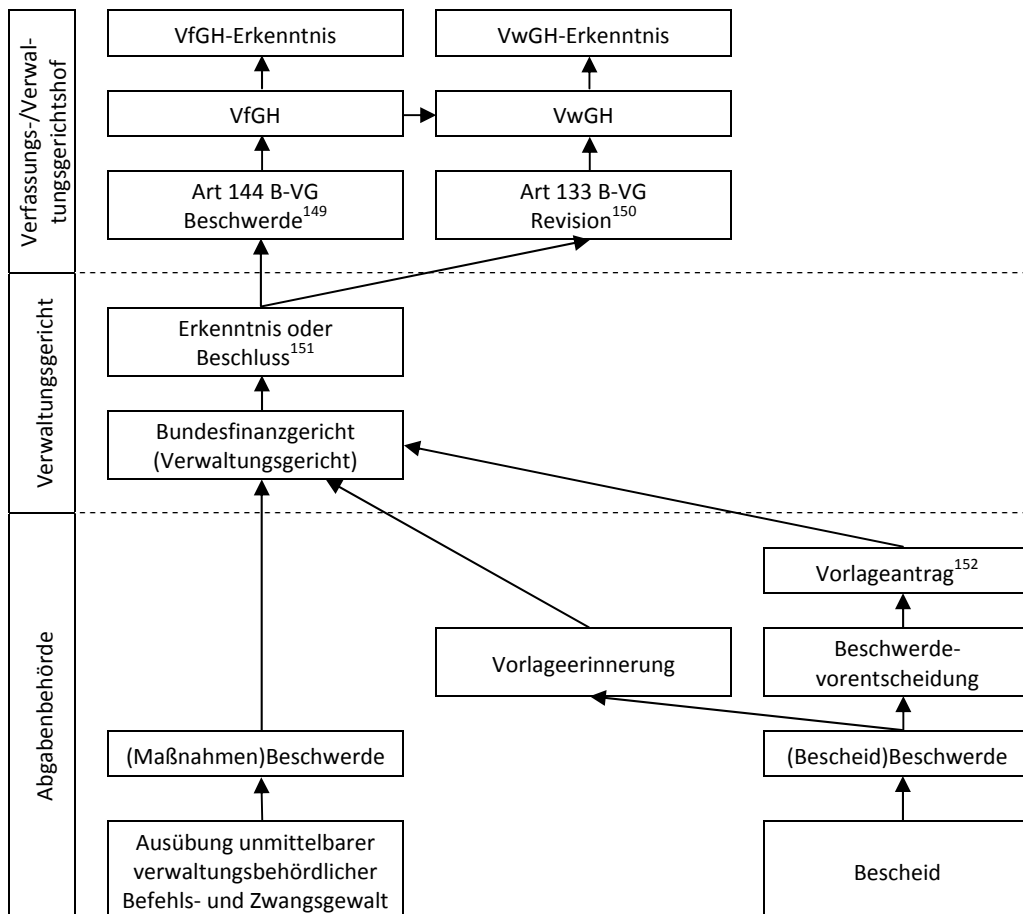
Beispiel: Endgültiger nach vorläufigem Bescheid

Ein Abgabepflichtiger bezieht neben inländischen auch Einkünfte in Italien, welche dort veranlagt werden. Die in Italien festgesetzte Steuer ist gem Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich anzurechnen.

5.2.3 Rechtsmittelverfahren

Übersicht

Der Gang des Rechtsmittelverfahrens lässt sich vereinfacht wie folgt darstellen:



¹⁴⁹ Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Beschwerden gegen das Erkenntnis oder einen Beschluss eines Verwaltungsgerichtes, soweit der Beschwerdeführer durch das Erkenntnis in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, einer gesetzwidrigen Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet.

¹⁵⁰ Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

¹⁵¹ Beschluss mit Zurückverweisung in der Sache an die Abgabenbehörde.

¹⁵² Die Abgabenbehörde kann nach Stellung eines Vorlageantrages die BVE aufheben (zB nach § 299 BAO) und eine neue BVE erlassen, wenn damit dem Vorlageantrag zur Gänze entsprochen wird. Gemäß § 264 Abs 7 BAO scheidet der Vorlageantrag durch Aufhebung der BVE aus dem Rechtsbestand aus. Damit kann das Beschwerdeverfahren ohne Befassung des BFG beendet werden.

7.9 Der Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe mit Ausnahme der Nebengebühren iSd § 3 Abs 2 lit d BAO nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, kann ein Säumniszuschlag verhängt werden. Dieser beträgt gem § 217 Abs 2 BAO **2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrags**. Ein **zweiter Säumniszuschlag** ist für eine Abgabe zu leisten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet ist. Ein **dritter Säumniszuschlag** ist für eine Abgabe zu zahlen, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlags entrichtet ist. Der zweite und dritte Säumniszuschlag beträgt jeweils **1%**.

Ein Säumniszuschlag wird gem § 217 Abs 4 BAO dann nicht vorgeschrieben, wenn

- eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a besteht,
- die Einbringung der Abgabe gem § 230 Abs 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- ein Zahlungsaufschub nach § 212 Abs 2 besteht oder
- die Einbringung gem § 231 ausgesetzt ist.

Kein Säumniszuschlag ist nach § 217 Abs 5 BAO zu entrichten, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen sind laut § 217 Abs 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis **kein grobes Verschulden** trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt. Nach Rz 974 der Richtlinien für die Abgabeneinhebung²²³ wird grobe Fahrlässigkeit mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. Ein Verschulden des Vertreters (zB Steuerberaters oder Organs einer Kapitalgesellschaft) ist dabei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.²²⁴ Hingegen ist grobes Verschulden von Arbeitnehmern der Partei oder des Parteienvertreters nicht schädlich bzw ist in diesem Fall entscheidend, ob der Partei oder dem Parteienvertreter selbst ein grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden anzulasten ist.²²⁵ Leicht fahrlässig handelt ein Steuerpflichtiger nach diesen Richtlinien und der Judikatur jedenfalls dann, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.²²⁶ Kein Säumniszuschlag wird auch dann verhängt, wenn die Überweisung von einem

²²³ Erlass des BMF 6.11.2003, Z 05 2202/1-IV/5/03, AÖF 2004/95 idgF.

²²⁴ VwGH 26.4.2000, 2000/14/0006.

²²⁵ Ritz, BAO⁵ (2014), § 217 Tz 46.

²²⁶ VfGH 24.2.1998, B 2290/96, G 176/96; VwGH 22.11.1996, 95/17/0112 und 13.9.1999, 97/09/0134.

ansonsten verlässlichen Kreditinstitut durchgeführt wird und dieses trotz rechtzeitigen Auftrags die Überweisung verspätet durchführt.²²⁷

Das Vorbringen, der für den Zahlungsverkehr bzw der zuständige Mitarbeiter des Rechnungswesens ist krank und deshalb eine verspätete Zahlung entschuldbar, ist nach der Judikatur als Nachweis nur leichten Verschuldens nicht ausreichend. Geschäftsführer einer GmbH, die keine Vorsorge für den Fall treffen, dass auch bei einer Erkrankung die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt ist, trifft ein grobes Organisationsverschulden. Denn die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Unternehmensleitung erfordern eine sachgerecht eingerichtete Büroorganisation. Dazu gehört insbesondere die Vormerkung von Fristen und Vorsorge durch entsprechende Kontrollen, dass Unzulänglichkeiten zufolge menschlichen Verhaltens voraussichtlich auszuschließen sind (UFS 18.8.2008, RV/0192-K/08 mit zahlreichen Verweisen auf den VwGH).

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld ist gem § 217 Abs 8 BAO der Säumniszuschlag unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrags zu berechnen. Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,-- nicht erreichen, sind nach § 217 Abs 10 BAO nicht festzusetzen. Wiederum bestehen abweichende Regelungen für Landes- und Gemeindeabgaben. Bis vor der Novelle durch das FVwGG 2012 war hierzu ein Antrag des Abgabepflichtigen erforderlich.

Fortsetzung des Beispiels:

Der Einzelunternehmer hat die Nachforderungen an Einkommensteuer durch die Außenprüfung akzeptiert und keine Beschwerde erhoben. Weiters hat er keine Stundung oder Ratenzahlung beantragt, sodass er die fälligen Beträge entrichten muss. Bei einer bspw um zehn Tage zu späten Zahlung schreibt das Finanzamt jeweils 2% von € 10.000,-- (zusätzliche Einkommensteuerschuld pro Kalenderjahr als Ergebnis der Außenprüfung) als Säumniszuschlag vor. Dies unter der Voraussetzung, dass die Verspätung grob fahrlässig oder vorsätzlich verursacht wurde.

7.10 Zusammenfassung & Würdigung

Die **zentralen Merkmale** der oben angeführten Nebenansprüche lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die Abgabenerhöhung
§ 9 GebG: Sanktion der Erhöhung einer (Rechtsgeschäfts-) Gebühr bei Fristversäumnis, parallel zu Säumniszuschlag möglich; Höhe im Ermessen bis zu 100%; weitere Abgabenerhöhungen enthält das FinStrG;
2. Der Verspätungszuschlag
sanktioniert die verspätete Einreichung einer Abgabenerklärung; Höhe im Ermessen bis zu 10% der festgesetzten Abgabe;

²²⁷ RAE 2004 Rz 974.

8.4.3 Prüfungsauftrag

8.4.3.1 Allgemeines und Inhaltserfordernisse

Der Prüfungsbeginn ist nicht nur für die Frage der rechtzeitigen Erstattung einer Selbstanzeige relevant, nach § 148 Abs 1 BAO hat sich der Prüfer zu Beginn einer Außenprüfung überdies unaufgefordert (mit der Dienstkarte) auszuweisen und den Prüfungsauftrag vorzuweisen. Nach dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung hat der Prüfer dem Steuerpflichtigen bzw dessen Steuerberater eine Ausfertigung des Prüfungsauftrages auszuhändigen, gesetzlich ist dies jedoch nicht erforderlich.

Der Prüfungsauftrag stellt die Legitimation für Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfung dar.²⁴³

In diesem Sinne muss der Prüfungsauftrag nach § 148 Abs 2 BAO den Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung enthalten, also insbesondere die genaue Bezeichnung des zu prüfenden Steuerpflichtigen. Darüber hinaus enthält der Prüfungsauftrag die zu prüfenden Abgabenarten sowie den relevanten Prüfungszeitraum.²⁴⁴

Besondere Inhaltserfordernisse sind darüber hinaus bei Prüfungen nach dem Finanzstrafgesetz (gem § 99 Abs 2 FinStrG) zur Klärung des Sachverhalts zu beachten.²⁴⁵

Im Rahmen der Prüfungshandlungen kann ein bereits erteilter Prüfungsauftrag seitens des Prüfers ausgedehnt oder eingeschränkt werden. Auch in diesem Fall sind die oben beschriebenen (adaptierten) Inhaltserfordernisse im Prüfungsauftrag schriftlich festzuhalten und dem Steuerpflichtigen bzw dessen Steuerberater zur Kenntnis zu bringen.

➔ **Anmerkung:** *Im Zuge einer Außenprüfung wird in der Praxis regelmäßig für die an den Prüfungszeitraum anschließende Zeit eine Nachschau (zum Begriff der Nachschau vgl Tz 8.5.6.2) durchgeführt; dieser Umstand wird in den Prüfungsauftrag aufgenommen. Die Nachschau ist dabei weder im zu prüfenden Zeitraum, noch im Gegenstand eingeschränkt. Im Rahmen der Nachschau sollen regelmäßig einerseits die Selbstberechnungsabgaben (bspw Umsatzsteuer) sowie andererseits die zeitgerechte Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle einer zeitnahen Kontrolle unterzogen werden.*²⁴⁶

8.4.3.2 Prüfungszeitraum

Die Wahl des Prüfungszeitraums ist von Gesetzes wegen grundsätzlich an keine Grenzen gebunden. Nach dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung umfasst der Prüfungszeitraum grundsätzlich die letzten drei veranlagten bzw erklärten Jahre.

²⁴³ OHB, Pkt 8.11.1.

²⁴⁴ OHB, Pkt 8.3.

²⁴⁵ OHB, Pkt 8.5.

²⁴⁶ *Watzinger* in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung¹⁶, Nachschau, Band II zu § 144 BAO, Pkt 3.7.

9.5.7 Keine Vertretungspflicht

Die Parteien können im Verfahren vor dem BFG ihre Sache selbst vertreten (keine Verpflichtung zur Beiziehung eines berufsmäßigen Parteienvertreters). Zur Unterstützung von unvertretenen Parteien sieht die BAO hierfür eine ausdrückliche, auch das BFG betreffende Manuduktionspflicht vor (§ 113 BAO)³⁰⁹.

9.5.8 Verfahrenskosten

Die Parteien haben die ihnen im Abgabenverfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten (§ 313 BAO). Die Kosten für die Tätigkeit der Abgabenbehörden sind nach § 312 BAO grundsätzlich von Amts wegen zu tragen, was auch für die Beistellung eines Dolmetschers, wenn die Partei gehörlos oder hörbehindert ist, gilt (§ 313a BAO). Eine Überwälzung von Kosten einer Amtshandlung ist in der BAO nur insoweit vorgesehen, als sich dies aus der BAO oder anderen gesetzlichen Vorschriften ergibt. So sind zB Beweisaufnahmen, die mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden sind, nur durchzuführen, wenn die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet (§ 183 Abs 3 BAO).

9.5.9 Verfahrenshilfe

Gemäß § 292 Abs 1 BAO steht einer Partei auf Antrag Verfahrenshilfe³¹⁰ unter folgenden **Voraussetzungen** zu:

- die zu entscheidenden Rechtsfragen weisen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art auf;
- die Partei ist außerstande, die Kosten der Verfahrensführung ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts (§ 292 Abs 2 BAO) zu bestreiten;
- im Falle der Beschwerdeführung durch eine juristische Person oder Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit können die Verfahrenskosten weder von ihr noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten (§ 292 Abs 4 BAO) aufgebracht werden und
- die beabsichtigte Rechtsverfolgung erscheint nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos (§ 292 Abs 5 BAO).

Der Antrag auf Verfahrenshilfe ist bis zur Vorlage der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde, danach beim BFG **einzubringen**. Die Einbringung des Antrages beim BFG vor Ablauf der Frist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde ist rechtswahrend.

Anträge auf Verfahrenshilfe in Säumnisbeschwerde- und Maßnahmenbeschwerdeverfahren sind beim BFG einzubringen. Die Einbringung eines Verfahrenshilfeantrages im Zusammenhang mit einer Maßnahmenbeschwerde vor Ablauf der Frist zur Einbringung einer solchen bei der Abgabenbehörde ist ebenfalls rechtswahrend.

³⁰⁹ Rechtsbelehrungspflicht (nur) in Verfahrensangelegenheiten gegenüber nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertretene Parteien auf Verlangen der Partei.

³¹⁰ Vgl *Rzeszut/Schury*, Die Verfahrenshilfe in der Verwaltungsgerichtsbarkeit, SWK 2/2017, 89.

9.16 Gegenüberstellung der Fundstellen in der BAO in der Fassung vor FVwGG 2012 und in der Fassung BGBl I 117/2016



neue Fassung	alte Fassung	Schlagwort	inhaltlich geändert
243	243	ordentliches Rechtsmittel	
244	244	verfahrensleitende Verfügung	
245	245	Rechtsmittelfrist	
246	246	Aktivlegitimation	
248	248	Rechtsmittel durch Haftungspflichtige	x
249	249	Einbringungsstelle	
250	250	notwendiger Inhalt des Rechtsmittels	
251	251	Anfechtungsumfang bei späteren Bescheiden	
252	252	Anfechtungsumfang bei abgeleiteten Bescheiden	
253	274	Weitergeltung eines Rechtsmittels bei an die Stelle tretenden Bescheiden	x
254	254	Wirksamkeit des Rechtsmittels	
255	255	Rechtsmittelverzicht	
256	256	Zurücknahme	
257	257	Beitritte zum Rechtsmittel	
258	258	Beitrittserklärung	x
259	259	Beitritt bei Zerlegungs- und Zuteilungsbescheiden	
~~~	260-272	UFS-Zuständigkeit, Senate	x
260	273	Zurückweisung	x
261	274	Gegenstandsloserklärung der Beschwerde	x
262, 263	276 Abs 1	BVE	x
264	276 Abs 2-4	Vorlageantrag	x
265, 266	276 Abs 6	Beschwerdevorlage	x
267	277	Verbindung mehrerer Bescheidbeschwerden	
268	278	Ablehnung wegen Befangenheit	
269	279	Obliegenheiten und Befugnisse, Erörterungstermin	x
270	280	kein Neuerungsverbot	
271	281	Aussetzung der Entscheidung	x
272	282	Senatszuständigkeit	x

## 10.3 Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof

### 10.3.1 Organisation des Verfassungsgerichtshofes

Im Gegensatz zum Verwaltungsgerichtshof (VwGH) ist beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) grundsätzlich eine Entscheidung in voller Besetzung vorgesehen, dh in Anwesenheit des Präsidenten, der Vizepräsidentin und der übrigen zwölf Mitglieder (**Plenum**). Alle Fälle von grundlegender Bedeutung werden in dieser Besetzung behandelt. Fälle, bei denen vor allem Rechtsfragen zu lösen sind, deren Bedeutung nicht über den konkreten Einzelfall hinausgeht oder die in früheren Entscheidungen bereits gelöst wurden, werden in einer sogenannten „**Kleinen Besetzung**“ entschieden. In der Regel besteht diese aus dem Präsidenten, der Vizepräsidentin und vier zu ständigen Referenten gewählten Mitgliedern. Jedes Mitglied kann jedoch verlangen, dass ein für die Kleine Besetzung vorgesehener Fall im Plenum beraten wird.

### 10.3.2 Allgemeines

Während sich das Verfahren vor dem VwGH seit 1.1.2014 grundlegend geändert hat, brachte die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform für das Verfahren vor dem VfGH nur geringfügige praktische Änderungen mit sich.

Alle an den VfGH gerichteten Anträge sind **schriftlich** zu stellen (§ 15 Abs 1 VfGG). Alle Schriftsätze und Beilagen können **einfach eingebracht** werden. Der Referent kann der Partei unter Setzung einer angemessenen Frist die Beibringung so vieler Ausfertigungen in Papierform auftragen, dass jeder nach dem Gesetz zu ladenden Partei (Behörde) ein Exemplar zugestellt werden kann (§ 17 Abs 1 VfGG). Bei Beschwerden nach Art 144 B-VG ist das angefochtene Erkenntnis bzw der angefochtene Beschluss des Verwaltungsgerichts vorzulegen (§ 82 Abs 5 VfGG).

Gemäß § 14a Abs 1 iVm Abs 4 VfGG (idF BGBl I 33/2013, ab 1.3.2013) sind **Rechtsanwälte** und Behörden, soweit sie über die technischen Möglichkeiten verfügen, zur **Einbringung von Schriftsätzen und Beilagen zu Schriftsätzen in elektronischer Form verpflichtet** (siehe auch die diesbezügliche VO des Präsidenten des VfGH vom 25.3.2013, BGBl II 82/2013, in Kraft seit 8.4.2013).

Weiterhin nicht elektronisch beim VfGH eingebracht werden müssen Schriftstücke und Beilagen zu Schriftstücken, wenn diese nicht elektronisch vorhanden sind und

- das Scannen nicht möglich ist, insbesondere bei Überformaten, bei einem mangelhaften Druckbild sowie aufgrund der physischen Eigenschaften (zB dreidimensionale Gegenstände) oder
- das Scannen übermäßig aufwendig ist, insbesondere bei Beilagenkonvoluten oder bei Büchern.

**Verstöße** gegen die Verpflichtung zur elektronischen Einbringung gem § 14a VfGG sind **verbesserungsfähige Mängel** iSd § 18 VfGG.

**Beispiele für Verfolgungshandlungen gem § 32 Abs 2 VStG:**

- Ladungen
- Vorführungsbefehle
- Vernehmungen
- Ersuchen um Vernehmung
- Strafverfügungen

**Beispiele für Verfolgungshandlungen gem § 14 Abs 3 FinStrG:**

- Vorladungen
- Anordnungen
- Vorführung
- Anhaltung
- Festnahme
- Hausdurchsuchung
- Aufforderung der Finanzstrafbehörde zur schriftlichen Rechtfertigung
- Einleitung eines Finanzstrafverfahrens
- Vernehmung (insbesondere Beschuldigtenvernehmungen)

**11.2.5.2 Dauer der Verlängerung**

Werden daher innerhalb der im § 207 BAO festgelegten Verjährungsfrist (*siehe dazu Tz 11.2.2*) die vorhin (*unter Tz 11.2.5.1*) dargestellten Amtshandlungen unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um 1 Jahr. Dies unabhängig davon, ob innerhalb dieses Verjährungszeitraumes eine oder mehrere der vorgenannten Amtshandlungen unternommen werden. Das heißt, die Verjährungsfrist verlängert sich maximal um ein Jahr.

**Beispiele für die Verlängerung von Verjährungsfristen³⁶⁹:**

- Einkommensteuer 2016
  - Zustellung des Einkommensteuerbescheides im Jahr 2018
  - ➔ Die relative Verjährung tritt mit Ablauf des Jahres 2022 ein
- 
- Einkommensteuer 2016
  - Zustellung des Einkommensteuerbescheides im Jahr 2018
  - Außenprüfung im Jahr 2019
  - ➔ Die relative Verjährung tritt mit Ablauf des Jahres 2022 ein

³⁶⁹ Wobei in sämtlichen nunmehr folgenden Beispielen angenommen wird, dass der Ablauf der Frist auf einen Werktag fällt.

## 13.9.2 Die strafbefreiende Selbstanzeige

In § 29 FinStrG findet sich die Regelung der Selbstanzeige. Bei Erfüllung aller Voraussetzungen handelt es sich um einen Strafaufhebungsgrund.

Primäres Ziel der Selbstanzeige liegt im Anreiz des Abgabepflichtigen bzw Täters zur Steuerehrlichkeit und in der Erschließung verborgener Steuerquellen, wobei als Äquivalent für die Schadensgutmachung Straffreiheit gewährt wird.⁴¹³

Die folgenden Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit Straffreiheit eintritt:

- Selbstanzeige bei der zuständigen Behörde;
- Offenlegung der bedeutsamen Umstände;
- Darlegung der Verfehlung;
- Entrichtung der verkürzten Abgaben;
- Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige und
- Täternennung.

### 13.9.2.1 Zuständige Behörde

Die Selbstanzeige ist bei der zuständigen Behörde einzubringen. Nach der Finanzstrafrechts-Novelle 2010 ist es ausreichend, wenn zwischen Finanzämtern und Zollbehörden unterschieden wird.

Ist der Abgabepflichtige beim Finanzamt Baden Mödling erfasst und hat er Einkommensteuer hinterzogen, kann er die Selbstanzeige auch beim Finanzamt Waldviertel einbringen. Die Einbringung der Anzeige bei einer Zollbehörde wäre jedoch unrichtig und würde zur Versagung der Wirkungen der Selbstanzeige führen.

### 13.9.2.2 Offenlegung der bedeutsamen Umstände

Die Offenlegung der bedeutsamen Umstände kann als Darlegung und Übermittlung der entsprechenden Informationen verstanden werden. Damit soll die bisher unterbliebene Offenlegung nachgeholt werden. Die Unterlagen und Informationen sollen so umfassend sein, dass das Finanzamt die Abgabeberechnung durchführen kann.

#### Beispiel: Offenlegung der Umstände

Hat der Abgabepflichtige Einnahmen nicht versteuert, liegt eine Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer vor. Es wird daher ausreichen, wenn eine berichtigte Einkommen- und Umsatzsteuererklärung eingebracht und darüber hinaus die Höhe der verkürzten Umsätze angeführt wird. Hätte der Abgabepflichtige keine Umsätze hinterzogen, wäre ebenfalls im Rahmen der „Erstveranlagung“ die Übermittlung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung ausreichend gewesen.

⁴¹³ Schrottmeyer, Selbstanzeige³, Rz 107.



## Kapitel 15

# Zuständigkeit und Zustellung

von Clemens Endfellner

### 15.1 Grundlegendes

Wie bereits zu Beginn des ersten Kapitels erwähnt, ist die BAO zwar das zentrale, aber nicht das einzige Gesetz im Abgabenverfahrensrecht. Zwei dieser ergänzenden Gesetze werden in diesem Kapitel überblicksweise vorgestellt: Das AVOG 2010 und das Zustellgesetz. Das AVOG 2010 regelt den Aufbau und die Zuständigkeit der Abgabenverwaltung des Bundes und bestimmt damit bspw das Finanzamt, an das sich der Steuerpflichtige wenden muss. Wer irrtümlich ein falsches Finanzamt als das für ihn zuständige kontaktiert, kann Nachteile erleiden. Das Zustellgesetz enthält die Vorschriften zur Zustellung von behördlichen Dokumenten. Da durch die Zustellung der Fristenlauf ausgelöst wird, kann die Frage des Zustellungszeitpunktes entscheidend werden, ob ein Rechtsmittel fristgerecht eingebracht wurde oder nicht. Beide Gesetze enthalten somit höchst relevante Vorschriften, um seine Abgabenansprüche durchsetzen zu können.

Zur Durchführung des AVOG 2010 wurde eine Verordnung erlassen, die ua die Sonderzuständigkeit von Finanzämtern für Unternehmensgruppen gem § 9 KStG regelt. Auch zur Finanzpolizei als besondere Organisationseinheit finden sich Vorgaben. Im Zusammenhang mit Zustellungen ist ergänzend die FinanzOnline-Verordnung zu beachten. Zusätzlich bestehen wie zu anderen zahlreichen Einzelfragen aus der BAO auch zum AVOG 2010 und dem ZustG diverse Erlässe und Aussagen im Rahmen des jährlichen Salzburger Steuerdialogs.

### 15.2 Das zuständige Finanzamt

Gemäß § 50 BAO haben die Abgabenbehörden ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen. Langen bei ihnen Anbringen ein, für deren Behandlung sie nicht zuständig sind, so haben sie diese ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle weiterzuleiten oder den Einschreiter an diese zu weisen. Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind für die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes nach § 52 BAO die Vorschriften des AVOG 2010 maßgebend. Die BAO regelt als verbliebener Torso in § 70 die Subsidiarzuständigkeit (vgl allerdings auch § 25 AVOG).

#### Beispiel:

Eine in Innsbruck teilzeitbeschäftigte Mutter mit Wohnsitz in Landeck wirft ihre Arbeitnehmerveranlagung beim Postschlitze des Finanzamtes Innsbruck ein. Das Finanzamt Innsbruck muss nun die Arbeitnehmerveranlagung an das zuständige