

# 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).

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.