

## Die abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten am Beispiel der Steuererklärung\*

Das massenhafte Besteuerungsverfahren verlangt nach einer Mitwirkung des Steuerpflichtigen, obwohl im Abgabenverfahren - wie im übrigen Verwaltungsverfahren - der Grundsatz der Amtswegigkeit gilt. Die Pflicht zur Mitwirkung konkretisiert sich u.a. in der Steuererklärung, deren dogmatischer Hintergrund und praktische Erscheinungsform näher dargestellt werden sollen. Gleichzeitig wird versucht, anhand der Steuererklärung wesentliche Grundsätze des Abgabenrechts exemplarisch herauszuarbeiten.

### 1. Die Bedeutung der Steuererklärung im Besteuerungsverfahren

Die Steuererklärung ist unverzichtbarer Bestandteil des Steuerermittlungsverfahrens der Bundesabgabenordnung.<sup>1</sup> In der Abgabe einer Steuererklärung konkretisiert sich die primäre Mitwirkungspflicht der am Besteuerungsverfahren beteiligten Steuerpflichtigen: diese müssen die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben (§§ 119, 161 BAO). Die Steuererklärung markiert meist den Beginn des konkreten Besteuerungsverfahrens.<sup>2</sup>

Grundsätzlich gilt für die Finanzbehörde die **Offizialmaxime**, d.h. die Behörde ermittelt den Besteuerungssachverhalt in Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrages, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, von Amts wegen, wobei sie an das Vorbringen und Beweisanträge des Steuerpflichtigen<sup>3</sup> nicht gebunden ist.<sup>4</sup> Die Finanzverwaltung kann also im Grundsatz Art und Umfang der steuerlichen Ermittlungen - je nach den Umständen des Einzelfalles - frei bestimmen. Allerdings ist diese Sachverhaltsermittlung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Form seiner Steuererklärung in der Praxis nicht zu bewältigen. Könnte die Verwaltung nicht auf die "Unterstützung" des Steuerpflichtigen zählen, der den Besteuerungssachverhalt am besten kennt, deshalb sinnvollerweise die notwendigen Steuerdaten selbst beschafft und diese dem Finanzamt gegenüber erklärt, wäre damit eine viel stärkere Steuerkontrolle durch Anzeige- und Mitteilungspflichten Dritter bzw. der Einrichtung einer umfassenden Quellenbesteuerung notwendig. Mit dem von der Bundesabgabenordnung konzipierten Steuerermittlungsverfahren - Mischung aus "freiwilliger" Erklärung des Steuerpflichtigen (soweit wie möglich) und Steuerkontrolle durch die Steuerverwaltung (soweit wie nötig) - ist auch der Eigenverantwortlichkeit des

---

\* Mag. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU) ist Rechtsanwaltsanwarter in Salzburg bei Dres. *Zumtobel & Kronberger* und Absolvent des *Master of Tax Laws* Postgraduates der *Golden Gate University, Class of 1996*.

<sup>1</sup> Bundesgesetz vom 28.6.1961 betreffend die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO), BGBl 1961/194 idF BGBl 1996/797.

<sup>2</sup> Primäres Ziel des Abgabenverfahrens ist die Abgabefestsetzung, die sogenannte „Veranlagung“.

<sup>3</sup> Aus Platzgründen beinhaltet die männliche Form stets auch die weibliche. Eine geschlechtliche Wertung ist damit nicht verbunden.

<sup>4</sup> Die Behörde hat also die Beweisbeschaffungs- und Beweissicherungspflicht. Zu erforschen sind gemäß den §§ 114, 115 BAO die *tatsächlichen* Verhältnisse.

Abgabepflichtigen Rechnung getragen.

## 2. Die Rechtsnatur der Steuererklärung

Steuererklärungen enthalten in erster Linie **Wissenserklärungen des Steuerpflichtigen**, d.h. Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen (tatsächliche Ereignisse oder Zustände). Der Erklärende muß aber diese Tatsachen in bestimmte Rechtsbegriffe einordnen d.h. selbst für eine gewisse rechtliche Würdigung und Subsumtion der relevanten Steuerdaten sorgen, zB "Einkünfte", "Werbungskosten", "Betriebsausgaben", "Sonderausgaben" etc. deklarieren, weshalb das Ausfüllen der Erklärung dem einzelnen Bürger erhebliche Schwierigkeiten und einiges Unbehagen bereitet. Andererseits enthalten Steuererklärungen aber auch rechtliche **Willenserklärungen**, da der Steuerpflichtige bestimmte Anträge stellt oder Wahlrechte er ausübt, wie zB Antrag auf Zusammenveranlagung bei der Einkommenssteuerveranlagung der Eheleute (vgl. §§ 39, 40, 106 EStG) oder die Wahl der Abschreibungsart für der Abnutzung unterliegende Wirtschaftsgüter (AfA), etc.

Schließlich sind Steuererklärungen in formeller Hinsicht **Verfahrenshandlungen**, die eine steuerrechtliche Handlungsfähigkeit nach § 79 und § 82 BAO voraussetzen. Soweit man in der Steuererklärung eine besondere Form der Auskunftserteilung (§ 143 BAO) durch den Steuerpflichtigen sieht, kann diese auch in weiterem Sinne ein Beweismittel nach § 166 BAO sein.

## 3. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung

### 3.1 Der Grundsatz

Die Handlungspflicht trifft den Steuererklärungspflichtigen, der selbst "steuerpflichtig" nach § 77 Abs.1 und 2 BAO ist. Da die Begründung dieser Erklärungspflicht eine für den Bürger belastende Maßnahme darstellt, bedarf diese der gesetzlichen Grundlage. Generalnorm für die Begründung der Steuererklärungspflicht ist § 133 Abs.1 BAO. Dort ist der Kreis der Steuererklärungspflichtigen bestimmt. Zu nennen sind zwei Arten der Pflichtbegründung: Zum einen kann die Steuererklärungspflicht kraft gesetzlicher Bestimmung in den Einzelsteuergesetzen entstehen, zum anderen aufgrund eines Verwaltungsaktes (vgl. §§ 94f, 143 BAO), mit dem der Steuerpflichtige besonders zur Abgabe der Steuererklärung von der Finanzbehörde aufgefordert werden kann.

§ 119 BAO normiert Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Steuerschuldners. Sie bestehen im einzelnen aus der Anzeige-<sup>5</sup>, Aufzeichnungs-<sup>6</sup> und Erklärungspflicht<sup>7</sup> sowie bestimmten Hilfeleistungen bei Amtshandlungen.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Sie betrifft die Mitteilung an die Behörde über einen steuerlich relevanten Umstand, z.B. den Abschluß eines Kaufvertrages über eine Liegenschaft, der als Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst.

<sup>6</sup> ISd §§ 124 bis 132 BAO, der z.B. durch die Buchführung nachgekommen wird.

<sup>7</sup> Sie betrifft die Bekanntgabe der für die Steuerbemessung relevanten Daten, z.B. Kaufpreis, etc. Ihr wird z.B. durch Übermittlung des Originalkaufvertrages entsprochen.

<sup>8</sup> z.B. im Rahmen von Betriebsprüfungen.

### 3.2 Die gesetzlich normierten Steuererklärungspflichten

Steuergesetze im Sinne von § 133 Abs.1 Satz 1 BAO sind alle Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen und im Bundesgesetzblatt<sup>9</sup> verkündet worden sind; auch Rechtsverordnungen, die nach Art. 18 B-VG auf eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zurückzuführen sind, können die Rechtsgrundlage für die Steuererklärungspflicht bilden. Als wichtigste Fälle<sup>10</sup> sind etwa zu nennen: § 42 EStG für die Einkommensteuererklärung, § 43 EStG iVm § 187 BAO für die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, § 21 UStG für die Umsatzsteuererklärung, § 20 VermStG für die Vermögenssteuererklärung, § 23 ErbStG für die dort genannten Erklärungen,<sup>11</sup> § 10 GrEStG für die Grunderwerbssteuererklärung, § 80 Abs.3 BewG für die Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einheitswerte, § 6 Abs.4 KfzStG für die Kraftfahrzeugsteuererklärung, etc.

### 3.3 Die Steuererklärungspflicht kraft finanzbehördlicher Aufforderung

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die in § 133 Abs.1 Satz 2 BAO eröffnete Möglichkeit, den Steuerpflichtigen durch Verwaltungsakt besonders zur Erklärungsabgabe aufzufordern eine zweite Möglichkeit, die Erklärungspflicht zu begründen. Jedoch eröffnet § 133 Abs.1 Satz 2 BAO der Finanzbehörde kein "Steuererklärungserfindungsrecht". Die rechtliche Möglichkeit, über § 133 Abs.1 Satz 2 BAO eine Steuererklärung vom Bürger anzufordern, ist nur dort sachgerecht, wo der Steuerpflichtige seine gesetzliche Verpflichtung zur Steuerdeklaration nicht kennt oder der Meinung ist, daß die gesetzlichen Voraussetzungen der Erklärungspflicht nicht bestehen. Insoweit kann man die finanzbehördliche Erklärungsaufforderung als deklaratorischen Akt begreifen, der dem Steuerpflichtigen deutlich macht, daß nach Auffassung der Finanzbehörde der Tatbestand der Steuererklärungspflicht besteht.

Die besondere Aufforderung durch die Finanzbehörde muß als Verwaltungsakt ermessensgerecht erfolgen, d.h. das Verlangen nach der Steuererklärungsabgabe muß notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein, m.a.W. begründet. Anders ausgedrückt, das Finanzamt darf nicht "ins Blaue hinein", sozusagen "wahllos" alle potentiellen Steuerpflichtigen zur Erklärung auffordern. Vielmehr müssen nach finanzbehördlicher Einschätzung zumindest abstrakte Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß ein steuergesetzlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, eine Steuerschuld entstanden sein kann oder die Möglichkeit einer Steuerschuld und einer gesetzlichen Steuererklärungspflicht besteht.<sup>12</sup> Ob letztlich eine Steuer festgesetzt oder zu zahlen ist, muß erst aufgrund der abgegebenen Erklärung geprüft werden.

<sup>9</sup> Bundesgesetz über das Bundesgesetzblatt, BGBl 1996/660.

<sup>10</sup> In Österreich gibt es ca. 40 Einzelsteuergesetze.

<sup>11</sup> Die in § 22 ErbStG vorgesehene Anmeldung ist keine Steuererklärung im technischen Sinn (VwGH 5.10.1955, Zl. 1285/53); zu den Auswirkungen siehe unten Pkt. 6.3 und 6.5.

<sup>12</sup> *Stoll*, BAO Kommentar, § 133 Anm. 3. c). „Auskünfte“ nach § 143 BAO sind auf Verlangen der Behörde zu erteilen.

Soweit die Steuerpflichtigen z.B. bei der Einkommen- oder Umsatzsteuer beim Finanzamt mit einer Steuernummer erfaßt sind, erfolgt periodisch zu jedem Besteuerungszeitraum die Versendung von Steuererklärungsformularen mit der Aufforderung, bis zu einem bestimmten Zeitpunkt die Steuererklärung abzugeben. Diese Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung ist ein Verwaltungsakt im Sinne der §§ 92 ff BAO; dieser kann schriftlich, mündlich oder in anderer Weise - etwa konkludent durch Zusendung von Steuererklärungsvordrucken - ergehen.<sup>13</sup>

### 3.4 Die Abgabe von Steuererklärungen durch juristische Personen

Da die Steuererklärung eine Verfahrenshandlung ist, muß der zur Steuererklärung Verpflichtete handlungsfähig sein. Ist eine juristische Person - etwa ein Verein, eine AG, GmbH oder eingetragene Genossenschaft - steuerpflichtig, muß sie durch ihre gesetzlichen Vertreter oder "Organe" (Vorstand/Geschäftsführer) handeln (§ 81 BAO). Diese haben entsprechend § 80 Abs.1 BAO deren steuerliche Pflichten - damit auch die Abgabenerklärungspflicht - zu erfüllen.<sup>14</sup> Bei schuldhafter Pflichtverletzung können sie in Haftung genommen werden (§§ 9, 224 BAO). Die in den §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter haften dann *neben* den von ihnen vertretenen Abgabepflichtigen. Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften in diesem Zusammenhang gemäß § 9 Abs.2 BAO nur, wenn sie auch ihre Berufspflichten verletzt haben.

## 4. Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung

### 4.1 Grundsatz

Auch bezüglich der Steuererklärungspflicht ist gemäß § 134 BAO danach zu differenzieren, ob eine Spezialregelung in den Einzelsteuergesetzen<sup>15</sup> besteht, oder ob es sich um Steuererklärungen handelt, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen: im letzteren Fall - hier sind insbesondere die Veranlagungssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) oder die Umsatzsteuer zu nennen - endet die Erklärungsfrist im Regelfall<sup>16</sup> mit dem Ablauf des 3. Monats nach Ende des Besteuerungszeitraumes, also in der Regel mit Ende März des Folgejahres.

Beispiel: Die Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 1997 wäre demnach bis spätestens 31.3.1998 abzugeben.

### 4.2 Die Möglichkeit zur Fristverlängerung

---

<sup>13</sup> Die Aufforderung ist eine verfahrensrechtliche Verfügung, die nicht durch ein abgesondertes Rechtsmittel bekämpft werden kann (§ 244 BAO). Näher *Stoll*, BAO Kommentar, § 133 Anm. 3. c) bb).

<sup>14</sup> Zur Reichweite dieser Pflichten jüngst VwGH 23.1.1997, ZI. 95/15/0173, ÖStZ 1997, 315.

<sup>15</sup> Z.B. die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats gemäß § 21 UStG.

<sup>16</sup> Eine abweichende Regelung besteht - wie so häufig im Steuerrecht - für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Grundsätzlich sind gesetzliche Fristen - im Gegensatz zu behördlichen - nicht verlängerbar; statt dessen gibt es bei entschuldbarer Fristversäumung die Möglichkeit der sogenannten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (vgl. §§ 308 - 311 BAO). § 110 Abs.2 BAO bestimmt jedoch für die Steuererklärungsfrist, daß auch diese von der Finanzbehörde verlängert werden kann. Diese Verlängerungsmöglichkeit entspringt nämlich einem Bedürfnis der Praxis: Sie dient der Verteilung der Veranlagungsarbeiten bei den Finanzämtern, indem durch die angestrebte Staffelung der eingehenden Steuererklärungen über das ganze Jahr ein Bearbeitungsstau vermieden wird. Darüberhinaus ist dies im Interesse der steuerberatenden Berufe, um den Arbeitsdruck der durch die Erstellung von Jahresabschlüssen von Steuererklärungen zu einem fixen Zeitpunkt<sup>17</sup> entstehen würde, zu vermeiden. Deshalb werden jedes Jahr durch gleichlautende Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) generelle Fristverlängerungen zwischen einem halben und einem ganzen Jahr gewährt.<sup>18</sup>

## 5. Form und Inhalt der Steuererklärung

Abgabenerklärungen sind Wissenserklärungen, d.h. Angaben über Tatsachen, von denen der Erklärende Kenntnis hat oder sich Kenntnis zu verschaffen hat.<sup>19</sup> Der Steuerpflichtige ist gemäß § 133 Abs.2 BAO gehalten, sich der entsprechenden Formvordrucke zu bedienen, die eine rasche und gleichartige Bearbeitung zulassen.<sup>20</sup> Das Finanzministerium hat jedoch die Verwendung inhaltsgleicher, selbsthergestellter Formulare unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen.<sup>21</sup> Neben diesem verwaltungsökonomischem Zweck tragen **standardisierte Formulare** auch zur Rechtssicherheit bei. Der einzelne Abgabepflichtige weiß, was die Finanzbehörde von ihm wissen will. Nur das, was im Formular gefragt wird, ist Gegenstand seiner Mitwirkungs- und Erklärungspflicht. § 114 BAO normiert dabei das Ziel der Richtigkeit und Vollständigkeit.<sup>22</sup>

Der Sache nach handelt es sich beim Steuererklärungsformular um einen auf einen bestimmten Steuerfall bezogenen Fragenkatalog, der für den einzelnen Abgabepflichtigen durch die Finanzbehörde für rechtsverbindlich erklärt wird.<sup>23</sup> Insofern hat der Steuererklärungsvordruck die Aufgabe, das - zugegeben -

<sup>17</sup> In einigen Ländern gibt es hingegen einen festterminierten „tax day“, wie z.B. in den USA der 15. April. Die Wochen davor werden treffend als „tax season“ bezeichnet.

<sup>18</sup> Die allgemeine Erstreckung gilt nicht für die Arbeitnehmerveranlagung. Probleme können sich wegen des Steuerstundungseffekts ergeben.

<sup>19</sup> Z.B. über Betriebsergebnisse mit Hilfe von Büchern und Aufzeichnungen. Daneben enthalten Abgabenerklärungen vielfach auch Willenserklärungen, z.B. bei Inanspruchnahme gesetzlicher Wahlrechte nach §§ 6ff EStG.

<sup>20</sup> Die Judikatur geht dabei vom materiellen Abgabenerklärungsbegriff aus, d.h. es kommt nicht auf die Verwendung von amtlichen Vordrucken an, sondern allein darauf, ob ein vollständiges Bild vom abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalt gewonnen werden kann (VwGH 1.12.1987, Zl. 85/16/111). Eine Nullerklärung kann aber unter Umständen nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO angesehen werden (jüngst FLD Wien, NÖ, Bgld, Bescheid v. 16.10.1996, 16/FB-96/000/14, FJ-LS 35/1997 mwH)

<sup>21</sup> Erlaß vom 19.7.1991, Zl. 02 0256/176-IV/2/91, AÖF 1991/223.

<sup>22</sup> Daraus mag sich wohl erklären, warum - im Gegensatz zum zivilprozessualen Bereich - die Einreichung von Abgabenerklärungen unter Verwendung eines Telefaxgerätes nicht zugelassen ist (§ 2 VO, BGBl 1991/494).

<sup>23</sup> In den Grenzen des § 85 Abs.3 lit.c BAO können Abgabenerklärungen auch mündlich zu Protokoll (§ 87 BAO) gegeben werden.

unübersichtliche materielle Steuerrecht der einzelnen Steuergesetze<sup>24</sup> in formelles Recht - nämlich in Fragen an den Steuerpflichtigen bezüglich seines konkreten Besteuerungsfalles - umzusetzen.<sup>25</sup>

Weisen Erklärungen **Formmängel** auf, wie z.B. eine fehlende Unterschrift, so wird die Behebung dieses Mangels mit einem **Mängelbehebungsauftrag** gemäß § 85 Abs.2 BAO verlangt.<sup>26</sup> Ist der Inhalt einer Erklärung für die Finanzbehörde uneinsichtig, so wird der Steuerpflichtige mittels eines Vorhaltes zur Klärung des Sachverhaltes aufgefordert. Gegenstand eines Vorhalts können nur solche Angaben des Steuerpflichtigen sein, bei denen greifbare Umstände darauf hindeuten, daß sie falsch oder unvollständig sind. Der Steuerpflichtige hat dann die strittigen Punkte zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen gemäß §§ 136, 138 BAO. Unterläßt er dies, gehen Unklarheiten zu seinen Lasten.

Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermitteln,<sup>27</sup> muß der Einkommensteuererklärung die Abschrift einer Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und - soweit dies das Finanzamt verlangt - auch eine Hauptabschlußübersicht beigelegt werden. Soweit ein Anhang, Lagebericht oder Prüfbericht<sup>28</sup> vorliegt, sind auch diese Unterlagen als Abschrift der Steuererklärung beizufügen.<sup>29</sup> Die Vorlage dieser Unterlagen ist erzwingbar.

Die amtlichen Formularvordrucke enthalten regelmäßig der Unterschriftzeile vorangestellt eine **Wahrheitsversicherungsformel**,<sup>30</sup> der jedoch keine besondere rechtsformbedingte Verfahrenswirkung zukommt, sondern bloße Belehrungsfunktion hinsichtlich der Rechtsfolgen einer Offenlegungsverletzung. Gerade durch die Wahrheitsversicherung also soll der Steuerpflichtige zur besonders sorgfältigen Überprüfung seiner Angaben angehalten werden.

## 6. Die Folgen der Nichtabgabe von Steuererklärungen

### 6.1 Die Mahnung

In der Regel wird die Finanzbehörde zunächst den Steuerpflichtigen an seine Verpflichtung erinnern und die außenstehende Steuererklärung unter erneuter Fristsetzung anmahnen. Bei wiederholter hartnäckiger Weigerung, Steuererklärungen abzugeben, hat das Finanzamt aber weitere einschneidende Möglichkeiten, die auf steuerlichem und steuerstrafrechtlichem Gebiet liegen. Gemäß § 111 BAO können die Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten zunächst durch die Verhängung von Zwangs- und Ordnungsstrafen erzwungen werden.

### 6.2 Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages

---

<sup>24</sup> EStG, KStG, KommStG, UStG, BewG, GebG, ErbStG, GrESt, VerStG, KVG, KfzStG, NOVAG, WeinStG, BierStG, BranntweinG, SchaumweinG, etc.

<sup>25</sup> In diesem Sinne *Stoll*, BAO Kommentar, § 133 Anm. 1.

<sup>26</sup> Die Möglichkeit der Verbesserung besteht auch bei der Verwendung nichtamtlicher Vordrucke.

<sup>27</sup> Sogenannter „Betriebsvermögensvergleich“ oder „Bilanzierende“ bzw. „Bilanzierer“.

<sup>28</sup> vgl. §§ 236ff und 243ff HGB.

<sup>29</sup> Vgl. §§ 44 EStG, 24 KStG iVm §§ 126, 137 BAO.

<sup>30</sup> Vgl. etwa das Formular L1 für die Arbeitnehmerveranlagung.

Bei schuldhafter Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärung<sup>31</sup> kann zudem ein Verspätungszuschlag gegen den Erklärungspflichtigen festgesetzt werden (§ 135 BAO). Dies ist eine steuerliche Nebenleistung iSd § 3 Abs.2 BAO, die als besonderes Druckmittel neben Schätzungsbescheid und/oder Zwangsgeldfestsetzung tritt. Die Höhe des Verspätungszuschlages kann bis zu 10 % der festgesetzten Steuer betragen.<sup>32</sup> Bei der Ermessensausübung hat das Finanzamt die Dauer der Fristüberschreitung, die Höhe der sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Steuernachzahlung, den vom Steuerpflichtigen erzielten Zinsvorteil, den Grad des Verschuldens und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu würdigen gemäß § 135 Abs.1 BAO.

### 6.3 Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Das Finanzamt kann die Besteuerungsgrundlagen bei Nichtabgabe der Steuererklärung schätzen, was in der Praxis der Regelfall ist (§§ 184 Abs.1 und 2 BAO). Die Finanzbehörde hat bei der Schätzung einen Spielraum (Schätzungsrahmen). Sie darf jedoch keine "Strafschätzung" vornehmen, sondern muß alle Umstände, auch die für den Steuerpflichtigen günstigen - berücksichtigen, die für den konkreten Besteuerungsfall von Bedeutung sind. Im Rahmen des Schätzverfahrens können auch andere Beweise (Auskunfts- und Vorlageersuchen, Aktenbeiziehung) erhoben werden (§ 166 BAO). Unsicherheiten wegen der Nichtmitwirkung des Steuerpflichtigen gehen zu dessen Lasten, was regelmäßig durch einen Sicherheitszuschlag seinen Ausdruck findet.<sup>33</sup>

### 6.4 Die finanzstrafrechtlichen Folgen

Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeigepflicht stellt jedenfalls eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs.1 FinStrG dar, auch wenn damit keine Abgabenverkürzung verbunden ist.<sup>34</sup>

Wenn vorsätzlich keine Steuererklärung abgegeben wird und dadurch Steuern verkürzt werden, begeht der Steuerpflichtige eine **Steuerhinterziehung** gemäß § 33 FinStrG.<sup>35</sup> Diese kann als Vergehen<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Nur wenn Abgabenerklärungen iSd nicht rechtzeitig eingereicht werden, sind Verspätungszuschläge zu entrichten. Bei Unterlassen einer Gebührenanzeige nach § 31 GebG löst daher keine Sanktion nach § 135 BAO aus, dafür aber „nur“ eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 GebG.

<sup>32</sup> Davon zu unterscheiden ist der *Säumnis*zuschlag nach den §§ 217 ff BAO in Höhe von 2 % der nicht zeitgerecht entrichteten Abgaben. Ein Verspätungszuschlag sanktioniert die verspätete Abgabe der Steuererklärung, ein Säumniszuschlag hingegen die verspätete Zahlung. Verspätungs- und Säumniszuschlag können daher u.U. nacheinander verhängt werden.

<sup>33</sup> Zu Einzelheiten vgl. die Kommentierung bei *Stoll*, BAO Kommentar, § 184 mwN.

<sup>34</sup> Stempel- und Rechtsgebühren stellen keine Abgaben iSd § 2 Abs.1 FinStrG dar. Daraus folgt, daß die Verletzung von Anzeigepflichten auf diesen Gebieten nicht finanzstrafrechtlich geahndet wird, sondern Sanktionen anderer Art und zwar Abgabenerhöhungen nach sich ziehen (vgl. § 9 GebG).

<sup>35</sup> Zu den finanzstrafrechtlichen Folgen der Verletzung der Umsatzsteuervoranmeldungspflichten siehe insbesondere *Mairinger*, ÖStZ 1990, 198ff und allgemein *Bayer*, RdW 1990, 168ff.

<sup>36</sup> Gemäß § 1 FinStrG sind Finanzvergehen die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten natürlicher Personen sowie § 6 Gasölsteuerbegünstigungsgesetz (welches verbietet mit Heizöl zu fahren) und § 36 Tabakmonopolgesetz.

mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr und/oder mit Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet werden.<sup>37</sup>

Bei **fahrlässiger Abgabenverkürzung** sieht § 34 FinStrG die Möglichkeit der Ahndung der Tat als Finanzvergehen mit bloßer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages vor.<sup>38</sup> Die Verfolgung von vorsätzlicher und fahrlässiger Abgabenhinterziehung ist primär Aufgabe der Steuerfahndung (§§ 80, 81 FinStrG) und des Wohnsitzfinanzamtes, soweit die Strafsache nicht an die Staatsanwaltschaft abgegeben ist. Der Steuerstraftäter kann durch rechtzeitige Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG - Berichtigung einer unrichtigen Steuererklärung gemäß §§ 139, 140 BAO oder Abgabe der unterlassenen Steuererklärung - und Nachzahlung der Steuer Straffreiheit erlangen.

---

<sup>37</sup> Als Täter kommen auch die in den §§ 80ff BAO genannten Vertreter in Betracht (OGH 10.2.1972, 12 Os 226/71).

<sup>38</sup> Gemäß § 34 Abs.3 FinStrG machen sich berufsmäßige Parteienvertreter nur dann strafbar, wenn sie ein schweres Verschulden, d.h. auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht, trifft. Eingehend dazu *Burgstaller*, ÖStZ 1982, 108ff.