AUSGABE NR. 2 / HERBST 21

BRENNPUNKT FINANZSTRAFRECHT & BP

DAS PRAXISMAGAZIN FÜR
FINANZSTRAFRECHT & BETRIEBSPRÜFUNG

PRAXISJUDIKATUR ZUM „FINANZSTRAFRECHTLICHEN PARTEIENGEHÖR“

Das Parteiengehör im Zuge von (gerichtlichen) Finanzstrafverfahren bei „§ 99 Abs 2 FinStrG Prüfungen“

KARDINALRECHT „PARTEIENGEHÖR“

Das Parteiengehör als Instrument zur Beeinflussung der behördlichen Sachverhaltsermittlung

PRAXISBERICHT (KALKULATORISCHE) SCHÄTZUNGEN

Die Wahrnehmung des Parteiengehörs bei der Verteidigung von (kalkulatorischen) Schätzungen durch die Außenprüfung

TIPP:
ONLINE BERATUNG
Schnelle Hilfe –
bequem und fundiert.
ra-eberl.at/onlineberatung

Brennpunkt
NEWSROOM

Erfahren Sie die wichtigsten Neuigkeiten im Finanzstrafrecht: informativ, prägnant und brandaktuell.

Jetzt kostenlos anmelden für den nächsten Newsroom am Do, 7. Oktober 2021, um 17:00 Uhr

ra-eberl.at/news

KARDINALRECHT PARTEIENGEHÖR

AKTION STATT REAKTION

Das Parteiengehör ist ein Kardinalrecht, das jedem und jeder Person im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren die Möglichkeit gibt, proaktiv das Verfahren mitzugestalten. Und zwar schon in einem Verfahrensstadium, wo vielleicht ein finanzstrafrechtlicher Verdacht noch gar nicht vorliegt oder schon wieder beseitigt werden kann.

Deshalb ist es auch interessant, dass die umfassende Wahrnehmung des Parteiengehörs in der Betriebsprüfung leider ersichtlich eher Ausnahmecharakter hat, was auch im Rahmen eines nachgängigen Finanzstrafverfahrens oft erkennbar wird. Warum das so ist, ist nicht nachvollziehbar, da nach der ständigen Rechtsprechung derartigen Feststellungen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ein „finanzstrafrechtlicher Indizcharakter“ zukommt.

Das Bundesfinanzgericht hat auch in jüngeren Erkenntnissen hier für die Praxis sehr interessante Ausführungen getätigt, welche der Autor schon über viele Jahre vertreten hat und die in der Folge auch dargestellt werden.

Diese Ausgabe beschäftigt sich daher mit dem Schwerpunktthema „Parteiengehör“ und es werden ausgewählte Aspekte dieses Kardinalthemas angesprochen. Dieser Schwerpunkt soll auch im Rahmen des nächsten Newsrooms und des folgenden ExpertHearings behandelt werden.

RA Dr. Christian Eberl
Fachanwalt für Finanzstrafrecht

Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide Geschlechter. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.
Impressum:
Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: RA Dr. Christian Eberl, Opernring 7/10, 1010 Wien , ra-eberl.at
Zweck: Fachinformation für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer **Layout**: Simon Casetti
Druck: Druck: Print Alliance HAV Produktions GmbH, 2540 Bad Vöslau

JUDIKATUR FÜR DIE PRAXIS

DAS PARTEIENGEHÖR IM ZUGE VON (GERICHTLICHEN) FINANZSTRAFVERFAHREN BEI „§ 99 ABS 2 FINSTRG PRÜFUNGEN“ - BESTÄTIGUNG DURCH DIE JUDIKATUR

Das Bundesfinanzgericht hat in jüngeren Erkenntnissen das ausgeführt, was der Autor schon über viele Jahre vertreten und auch in den zahlreichen Akteneinsichtsanträgen sowie sonstigen Verfahrenshandlungen zum Ausdruck gebracht hat. Dass nämlich – jedenfalls - in angeordneten § 99 Abs 2 FinStrG Prüfungen bei Durchführung durch Organe der Abgabenbehörde für diese selbst die Regelungen des FinStrG bzw der StPO unmittelbar gelten und Anwendung zu finden haben und die Akteneinsicht auch in den laufenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu gewähren ist. Vielfach wurde ua darauf hingewiesen, dass eine Akteneinsicht – selbst wenn die Betriebsprüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet wurde – nur nach § 90 BAO möglich sei. Dieser Vorgangsweise wurde nunmehr eine endgültige Absage erteilt. Was dies bedeutet und für die Praxis wesentlich ist, darf nachstehend kurz dargestellt werden.

Die Wahrnehmung des Parteiengehörs erfolgt oft nicht, obwohl derartigen Feststellungen „Indizcharakter“ in Hinblick auf die objektive Tatseite zukommt.

Was sind jetzt „§ 99 Abs 2 FinStrG Prüfungen“?

a) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzstrafbehörde im Dienst der Strafrechtspflege tätig wird (Art 10 Abs 1 Z 6 BV-G). Sie hat die Bestimmungen des FinStrG und, soweit es sich um ein gerichtliches Finanzstrafverfahren handelt, die Bestimmungen der StPO anzuwenden. Dies kommt explizit im § 196 Abs 1 FinStrG zum Ausdruck, nachdem die in der StPO geregelten Aufgaben und Befugnisse von der Finanzstrafbehörde und ihren Organen wahrzunehmen sind. Dazu gehört gemäß § 196 Abs 2 FinStrG jedenfalls auch die Befugnis, Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG anzuordnen. Und wenn auch § 99 Abs 2 FinStrG – in der Lit und Jud - nur als Veranlassungsgrund und nicht als Rechtsgrundlage einer Prüfung angesehen wird, ändert sich nach Ansicht des Autors nichts am (finanzstrafrechtlichen) Charakter einer solchen Prüfung.

Denn eine solche Prüfung unter ausdrücklichem Hinweis auf § 99 Abs 2 FinStrG erfolgt a) nicht nur im Rahmen finanzstrafrechtlicher Ermittlungen und handelt es sich b) dabei um Beweiserhebungen im Finanzstrafverfahren. Sondern eine solche Prüfung stellt auch für den Abgabepflichtigen eine Zäsur dar, indem dieser als Verdächtiger oder Beschuldigter geführt wird samt den damit verbundenen Rechten im FinStrG und (bei

gerichtlichen Finanzstrafverfahren) in der StPO. Auch stellt eine derartige Prüfung, sofern im Prüfungsauftrag konkretisiert ausgeführt wird, worin der Tatverdacht besteht und gegen welche Personen sich dieser Verdacht konkret richtet, eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs 3 FinStrG dar, Unzulässigkeit einer bei Vorlage eines derartigen Prüfungsauftrages (erst dann) erstatteten Selbstanzeige (für diese Abgabenarten und Zeiträume) inklusive.

Eine derartige Prüfung ist sohin im Ergebnis in die finanzstrafrechtlichen Ermittlungen eingebettet und nicht losgelöst von dieser denkbar (Köck, in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Bd 2, 5. Auflage, Rz 13).

b) Nach der Änderung des § 99 Abs 2 FinStrG durch BGBl 2020/99 hat diese Bestimmung insoweit eine Ergänzung erfahren, als nunmehr nicht mehr nur eine Anordnungsbefugnis besteht, sondern die Finanzstrafbehörde selbst die Prüfung durchführen kann, wobei dies im Bereich des Amtes für Betrugsbekämpfung primär der Steuerfahndung zukommen soll. Werden derartige Prüfungen jedoch nicht selbst durchgeführt, sondern angeordnet, ändert sich auch durch die Anpassung des § 99 Abs 2 FinStrG insoweit nichts.

Es gilt der Umstand, dass – wie schon bisher – die Organe der Abgabenbehörden insoweit (gemeint im Umfang der vorliegenden auf dem Prüfungsauftrag verzeichneten verdachtsgegenständlichen Jahre und Abgaben) die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden haben. Damit verbunden selbstverständlich auch insoweit die Anwendung des FinStrG und der StPO. Denn bei einer Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG hat eben der Abgabepflichtige die Stellung eines Beschuldigten bzw Verdächtigen.

Konkrete Auswirkungen auf das Parteiengehör bei (gerichtlichen) Finanzstrafverfahren im Rahmen der Betriebsprüfung – im Besonderen auf der Rechtsgrundlage nach § 99 Abs 2 FinStrG

a) Ganz allgemein darf vorweggenommen werden, dass die Wahrnehmung des Parteiengehörs, sei es nun im Wege von Stellungnahmen, Beweisanträgen, Akteneinsichten oder die Übermittlung der vorläufigen Feststellungen und unabhängig davon, ob es sich um eine „normale“ Betriebsprüfung oder eine „finanzstrafrechtliche“ Betriebsprüfung handelt, leider ersichtlich eher Ausnahmecharakter hat (was auch im Rahmen eines nachgängigen Finanzstrafverfahrens oft erkennbar wird). Warum derartige Rechte nicht wahrgenommen werden ist nicht nachvollziehbar, als nach der ständigen Rechtsprechung des OGH (ua 6.11.2014, 13 Os 87/14i) derartigen Feststellungen „Indizcharakter“ im Hinblick auf die objektive Tatseite zukommen.

Gleichermaßen könnte man auch umgekehrt sagen, dass derjenige oder diejenige, welche durch Wahrnehmung des Parteiengehörs den Indizcharakter entschärfen, damit auch das Vorliegen der objektiven Tatseite entschärfen und daher praktisch zumindest „aus dem finanzstrafrechtlichen Schneider“ sind.

b) Im Konkreten bedeutet dies bei Durchführung der Prüfung auf Basis von § 99 Abs 2 FinStrG durch die Finanzstrafbehörde selbst, dass diese sämtli-

JETZT NEU:

NUTZEN SIE DIE MÖGLICHKEIT DER ONLINEBERATUNG!

Ideal zur Erstqualifizierung finanzstrafrechtlicher Fragestellungen.

JETZT ONLINE BUCHEN:

ra-eberl.at/onlineberatung

che Bestimmungen des FinStrG bzw auch der StPO wahrzunehmen haben, im gerichtlichen Finanzstrafverfahren unter der Leitung des Staatsanwaltes. Sohin richten sich die Akteneinsichtsanträge nach § 79 FinStrG bzw nach § 51 StPO und sind die damit verbundenen Ermittlungshandlungen nach den Bestimmungen des FinStrG oder der StPO durchzuführen, zB bei der Einvernahme des Verdächtigen oder eines Zeugen.

Ganz wesentlich ist auch hier, dass die (vorläufigen) Feststellungen im Wege der Wahrung des Parteiengehörs vor Abschluss der Prüfung zugestellt werden sollten, damit dessen Einwendungen noch in das Prüfungsergebnis einfließen können.

Aus Sicht des Autors muss das gleichermaßen jedoch auch dann gelten, wenn eine Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG durch die Finanzstrafbehörde angeordnet wird, da auch diesfalls, wie schon vorher angeführt, die Organe der Abgabenbehörde insoweit die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörde haben.

c) Das Bundesfinanzgericht hat – im Speziellen betreffend die Akteneinsicht, als Mittel das Parteiengehör wahrzunehmen - in seinem Erkenntnis vom 6. April 2021, GZ RM/7300002/2018 Ausführungen zur dieser Thematik getätigt, welche nachstehend in kursiv (samt Hervorhebungen durch den Autor) dargestellt werden sollen.

Der finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalt kann zum Gegenstand einer Außenprüfung nach § 147 BAO – durch Anordnung einer derartigen Prüfung durch die Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs 2 FinStrG - gemacht werden, *„wobei in diesem Falle im Verhältnis zum Verdächtigen seine oben beschriebenen Rechte [gemeint jene nach dem FinStrG sowie der StPO] zu den anzuwendenden Bestimmun-*

*gen der BAO **hinzutreten**.“* An anderer Stelle führt das Gericht aus, dass die *„gemäß § 51 Abs. 2 StPO – zur allfälligen Akteneinsicht nach § 90 BAO bezogen auf den Prüfungsakt **hinzutretende** – strafrechtliche Akteneinsicht …… „.*

Wenn staatsanwaltliche Ermittlungshandlungen bereits geführt werden, *„**bindet** dies in seiner Erstbeurteilung insoweit auch die zur Durchführung der Ermittlungen gemäß § 196 Abs. 1 FinStrG **zuständige Finanzstrafbehörde** (siehe § 20 StPO), – im Übrigen, auch ohne dass es dazu noch eines konkreten Ermittlungsauftrages bedürfte. Die Finanzstrafbehörde wird im Dienste der Strafrechtspflege (Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG) tätig; es gelten die **Bestimmungen der Strafprozessordnung**, wobei bereits dem Verdächtigen gemäß § 48 Abs. 2 StPO die hier verwendbaren Verteidigungsrechte eines Beschuldigten zukommen.“*

Weiters führt das Gericht, bezugnehmend auf den Beginn des staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens wie folgt aus: *„Wird in der genannten Außerprüfung zur Aufhellung eines dem Tatverdacht gegenüber einer bestimmten Person entsprechenden Sachverhaltes eine nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt, liegt eine Verfolgungshandlung (siehe oben) und spätestens dann wohl auch eine Ermittlungshandlung iSd § 1 Abs. 2 StPO vor. Auch das **Vorweisen des Auftrages (§ 99 Abs. 2 FinStrG)** zur von der Finanzstrafbehörde angeordneten Prüfung oder allenfalls des Auftrages der Abgabenbehörde zur Überprüfung des strafrelevanten Sachverhaltes mittels Prüfungsauftrag (§ 148 Abs. 1 BAO) zu Prüfungsbeginn wäre bereits eine **Verfolgungs- /Ermittlungshandlung**.“*

Das Bundesfinanzgericht kommt zu folgender Schlussfolgerung: *„Die nach der StPO normierten **Verteidigungsrechte** eines der in Gerichtszuständigkeit fallenden Abgabenhinterziehung Verdächtigen **gelten unbeschadet des Umstandes**, ob eine zur Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes vorgesehene **Außenprüfung nach § 147 BAO von der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnet worden ist oder nicht.**“*

d) Weiters von großem Interesse sind auch die Ausführungen in einem weiteren Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 26.03.2021, GZ RM/7300001/2018 ua dahingehend, als das Gericht (nachstehend in kursiv samt Hervorhebungen durch den Autor) ua wie folgt ausführt: *„Wurde nach erfolgter Anordnung § 99 Abs. 2 FinStrG) einer Außenprüfung (als **Instrument einer staatsanwalt-***

Donnerstag, 4. November 2021 um 16:00 Uhr:
3. EXPERT HEARING

FINANZSTRAFRECHTLICHES PARTEIENGEHÖR
BEI § 99 Abs 2 FinStrG PRÜFUNGEN

MOTTO: WAS MACHE ICH JETZT – AGIEREN ODER ROULETTE?

von Dr. Christian Eberl

Informationen & Anmeldung:
ra-eberl.at/events

***schaftlichen Ermittlung**) diese im Wege der Amtshilfe von einem anderen Finanzamt als Abgabenbehörde (hier: dem Finanzamt Wien-1) durchgeführt und will sich ein Auskunftsberechtigter Einblick in den dort befindlichen, im **Entstehen befindlichen Prüfungsakt** verschaffen, muss er sich – nach der Logik des realen Handlungsgeschehens – an diese Abgabenbehörde wenden.*"

Auch hiermit ist nach Ansicht des Autors nicht nur klargestellt, dass die Akteneinsicht nach § 51 StPO erfolgt, dies auch im Rahmen einer Außenprüfung durch Organe der Abgabenbehörde nach § 99 Abs 2 FinStrG iVm § 147 BAO bei dieser selbst und auch in den laufend geführten Prüfungsakt. Die Akteneinsicht ist in der Folge, was den dortigen Prüfungsakt betrifft, bei der Abgabenbehörde durchzuführen. Der Antrag auf Akteneinsicht selbst sollte bei der Staatsanwaltschaft (samt Antrag, der Abgabenbehörde die Gewährung aufzutragen) gestellt werden. Bei Ablehnung oder unrechtmäßiger Beschränkung durch die StA kann dies dann mit Einspruch wegen Rechtsverletzung bekämpft werden.

e) Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren kommen sohin dem Abgabepflichtigen jedenfalls zu jenem Zeitpunkt sämtliche Verdächtigen- und Beschuldigtenrechte gemäß der StPO (darunter auch das Recht auf Akteneinsicht iSd § 51 StPO) zu, wenn gegen ihn bereits ermittelt wird, wobei eine angeordnete (selbstverständlich auch eine von der Finanzstrafbehörde selbst durchgeführte) Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG jedenfalls bereits eine Verfolgungs-/Ermittlungshandlung in diesem Sinne darstellt.

Diese Rechte bestehen sowohl gegenüber der Finanzstrafbehörde als auch gegenüber den – die Betriebsprüfung durchführenden – Organen der Abgabenbehörde, jedenfalls und insoweit als auch eine Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet wurde und beinhaltet auch die Einsicht in den „im Entstehen befindlichen Prüfungsakt". Sohin auch in den laufenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Gleichermaßen muss dies selbstverständlich auch dann gelten, wenn es sich um ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren handelt und dem Abgabepflichtigen dahingehend Verdächtigen- bzw Beschuldigtenstatus zukommt, was jedenfalls auch im Rahmen einer nach § 99 Abs 2 FinStrG angeordneten oder von der Finanzstrafbehörde auf dieser Basis selbst durchgeführten Betriebsprüfung vorliegt, da auch diesfalls bei entsprechender Konkretisierung des Prüfungsauftrages jedenfalls bereits eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs 3 FinStrG vorliegt.

RA Dr. Christian Eberl
Fachanwalt für Finanzstrafrecht

RA Dr. Christian Eberl hat sich seit 15 Jahren auf das Finanzstrafrecht spezialisiert. Er kann auf umfassende Erfahrungen und auf eine ausgezeichnete Zusammenarbeit mit Steuerberatern zurückgreifen, was auch ein schnelles Agieren möglich macht. Sein Schwerpunkt liegt auf der finanzstrafrechtlichen Beratung vor, während und nach Betriebsprüfungen.

Kontakt: christian.eberl@ra-eberl.at

TIPP zu diesem Themenbereich
im Speziellen:

4. Jahresdialog Finanzstrafrecht 2021

am 14. Oktober 2021

Anmeldung unter:

lindeverlag.at

KARDINALRECHT „PARTEIENGEHÖR“

DAS PARTEIENGEHÖR ALS INSTRUMENT ZUR BEEINFLUSSUNG DER BEHÖRDLICHEN SACHVERHALTSERMITTLUNG

Das Parteiengehör ist ein fundamentaler Grundsatz eines Rechtsstaates, dessen Inhalt darin besteht, einer Partei eines behördlichen Verfahrens die Gelegenheit einzuräumen, zu den Ergebnissen des behördlichen Beweisverfahrens Stellung zu nehmen und sich zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen äußern zu können.

Diese Äußerungen sind bei der behördlichen Sach-verhaltsermittlung zu berücksichtigen, im Fall des Nicht-Befolgens der Äußerungen des Steuerpflichtigen zum Sachverhalt muss die Behörde zumindest abwägend begründen, warum sie bei ihrer bisherigen Meinung bleibt (andernfalls sie zumindest das Risiko eines wesentlichen Verfahrensfehlers eingeht, wenn der Parteieneinwand geeignet erscheint, zu einem im Ergebnis wesentlich anders lautenden Bescheid zu führen).

Die Partei kann dieses Recht – nach eigenem Gutdünken – wahrnehmen oder auch nicht. Sollte es behördenseitig eingeräumt worden sein, von der Partei jedoch (entweder ausdrücklich oder auch konkludent) nicht in Anspruch genommen worden sein, dann stellt diese (willentliche) Nicht-Inanspruchnahme keinen rügbaren Verfahrensfehler dar.[1]

Der Inhalt des Parteiengehörs

Entgegen weit verbreiteter Meinung umfasst das Recht auf Parteiengehör nicht das vollständige Ergebnis der behördlichen Prüfungsaktivitäten, sondern bezieht sich auf die behördlichen Sachverhaltsannahmen und dort insbesondere auf die Ergebnisse des Beweisverfahrens. Darunter ist nach der Rsp insbesondere zu verstehen, dass der Partei (a) die Tatsache der Aufnahme von Beweisen, (b) die Beweisquelle sowie auch (c) das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu bringen ist und der Partei die Möglichkeit geboten werden muss, dazu eine Stellungnahme abzugeben.

Nach der Rsp NICHT vom Parteiengehör umfasst ist das Ergebnis der behördlichen Beweiswürdigung der der Partei bekannt gegeben Beweismittel. Mit anderen Worten: die rechtlichen Schlüsse, die die Behörde aus den ermittelten Beweisen zieht, unterliegen NICHT dem Recht zur Stellungnahme im Rahmen des Parteiengehörs.[2] Insoweit erlangt die Abgrenzung zwischen Sachverhalts- und Rechtsfragen Bedeutung. Denn die Parteienstellungnahme zu sachverhaltsbezogenen Umständen ist gesetzlich vorgesehen, die Parteienstellungnahme zu behördlichen Rechtsansichten hingegen nicht.

Andererseits ist es aber auch nicht ausgeschlossen, dass die Behörde freiwillig ihre Rechtsansicht zum Parteiengehör vorlegt und damit uU das Abgabenverfahren etwas verwaltungsökonomischer gestaltet als über ein Rechtsmittelverfahren.

Die Formen des Parteiengehörs

Das Parteiengehör nach § 115 Abs 2 iVm § 183 Abs 4 BAO ist an keine bestimmte Form gebunden, sondern kann in verschiedenen Arten und Weisen eingeräumt werden:

- **Mündlich** (zB bei Schlussbesprechung der BP – dazu ist aber aus Praktikersicht auf die „An-

gemessenheit der Frist fürs Parteiengehör“ hinzuweisen (siehe dazu gleich unten)),

- **Schriftlich** (zB Schlussbesprechungsprogramm der BP[3], Fragenvorhalte des FA oder des BFG),
- **Proaktive Übermittlung von Kopien aus dem Akt an den Pfl** (soweit Sachverhaltsfragen oder Beweismittel dazu betroffen),
- **Akteneinsicht des Pflichtigen** (bedeutsam zB auch hinsichtlich der durch die Behörde zwar aufgenommenen, aber NICHT verwerteten Beweismittel, um einerseits die freie Beweiswürdigung der Beh zu überprüfen und andererseits eine sog. „selektive Beweiswürdigung“ (bewusstes Nichtwürdigen von Beweismitteln, weil sie nicht zur Linie der Beh passen) feststellen zu können),

Aus Praktikersicht ist anzumerken, dass ein simples „Sich-Verschweigen“ des Pfl/des Beraters trotz eingeräumter Möglichkeit zum Parteiengehör (zB bei der Schlussbesprechung einer BP) eine „Konsumation“ des Rechts bedeutet.[4] Ist der Sachverhalt komplex und wird das Parteiengehör sehr kurzfristig vor oder gar erst während der Schlussbesprechung eingeräumt (und das in mündlicher Form ohne allzu lange Überlegungsfristen), dann muss diese zu kurze Frist für das Parteiengehör vom Pfl/dessen Berater moniert werden und diese Monierung sollte niederschriftlich festgehalten/protokolliert werden.

Zur Dauer angemessener Fristen zur Ausübung des Parteiengehörs gleich unten!

Angemessene Fristen zur Ausübung des Parteiengehörs

Nach der Rsp des VwGH (fundamental 5.11.1986, 85/13/0021) muss sich aus den Niederschriften/Protokollen eindeutig ergeben, dass

- dem Steuerpflichtigen alle wesentlichen Sachverhaltsfeststellungen vorgehalten und
- alle wesentlichen Beweismittel besprochen wurden UND
- eine ausreichende Frist zur Stellungnahme/Gegenstellungnahme eingeräumt wurde.

Dem ist NICHT Rechnung getragen, wenn zB in einer mündlichen Verhandlung eine kurze Anmerkung/ein kurzer Vorhalt gemacht wird und dem Pfl keine „angemessene Frist zu einer FUNDIERTEN Äußerung“ zur Verfügung steht (wofür der Steuerpflichtige auch seine Rechts- und Steuerberater beiziehen kann oder auch zB einen gerichtlich beeideten Sachverständigen beauftragen kann). Daraus kann abgeleitet werden, dass die Frist für die „fundierte Gegenstellungnahme des Steuerpflichtigen“ umso länger sein muss, je komplexer der Sachverhalt ist und je größer und umfangreicher die Zahl der Beweismittel ist.

Nach VwGH 18.10.2001, 2000/07/0003, muss zB bei Vorlage eines Gutachtens durch die Behörde dem Pflichtigen mindestens jener Zeitraum eingeräumt werden, der notwendig ist, um ein GEGENGUTACHTEN zum Sachverhalt beibringen zu können, d.h. die Frist für das Parteiengehör kann bei hoher Komplexität mehrere Wochen bis mehrere Monate betragen.

Räumt die Behörde zu kurze Fristen zur sachverhaltsbezogenen Stellungnahme des Steuerpflichtigen ein, so ist der Grundsatz des Parteiengehörs grundsätzlich verletzt. Jedoch ist nach der Rsp des

WEITERE TIPPS IM NEWSROOM

Prof. Fraberger war bereits zu Gast beim Brennpunkt Newsroom.
Die Aufzeichnung finden Sie unter: **ra-eberl.at/news**

VwGH[5] eine Verletzung des Parteiengehörs nur dann „aufhebungsrelevant“, wenn durch die Gegenstellungnahme zum Sachverhalt potentiell ein im Wesentlichen anders lautender Bescheid hätte bewirkt werden können.

Damit ist aber nicht jede Verletzung des Parteiengehörs „verfahrensrelevant“, sondern nur jene, die den Ausgang des Verfahrens hätten ändern können.

Parteiengehör im Instanzenzug

Es entspricht stRsp des VwGH, dass ein fehlendes Parteiengehör auf Finanzamtsebene durch die Gewährung des Parteiengehörs im Rechtsmittelverfahren „saniert“ werden kann. Kommt demnach das BFG dem Grundsatz des Parteiengehörs vollumfänglich nach, bleiben letztlich allfällige Fehler der ersten Instanz bzgl. Parteiengehör ohne Folgen.

Das BFG hat jedoch bei seinen eigenen Aktivitäten ebenfalls dem Grundsatz des Parteiengehörs Rechnung zu tragen und zwar in folgender Art und Weise:

- „Überraschungsverbot“ auf BFG-Ebene, wenn es in seiner Entscheidung Sachverhaltselemente berücksichtigt, die dem Pfl nicht bekannt waren und zu denen dieser keine Stellungnahme abgeben konnte rechtfertigt dann (bei „Ergebnisrelevanz“ im a.o. Sinne) die a.o. Revision zum VwGH,[6]
- Umso mehr muss das BFG zB Parteiengehör gewähren, wenn es zwischen den Parteien UNSTRITTIGE Sachverhaltspunkte NICHT teilt und insoweit eigene Wege geht,[7]
- Selbst der VwGH wäre noch zum Parteiengehör verpflichtet, wenn und insoweit er eigenständige Sachverhaltsfeststellungen trifft, was bei der durch § 42 VwGG eingeräumten Möglichkeit der „Entscheidung in der Sache selbst“ denkbar wäre (bei rein kassatorischen Entscheidungen ist Parteiengehör beim VwGH hingegen nicht mehr zu gewähren)[8]

Beispiele für „verfahrensrelevantes Parteiengehör zum Sachverhalt“

Bei allen Prüffällen, in denen sich die Schlacht auf „Sachverhaltsebene“ und nicht über die Rechtsfrage entscheidet, ist die intensivierte Inanspruchnahme des Parteiengehörs durch den Steuerpflichtigen oder dessen Berater jedenfalls uneingeschränkt zu empfehlen. Beispiele aus der Rechtsprechung sind zB

- Subjektive Tatseite iSd FinStrG als Sachverhaltsfrage,
- Betriebliche Veranlassung eines Vorgangs = Sachverhaltsfrage,
- „animus donandi“ bei einer unentgeltlichen Übertragung = Sachverhaltsfrage,
- Fremdüblichkeit einer Leistungsbeziehung,
- Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht an Pfl A oder B,
- Vorliegen einer in- oder ausländischen Betriebsstätte,
- Nachweis eines niedrigeren oder höheren Verkehrswerts eines Wirtschaftsguts

Zusammenfassend kann daher festgehalten wer-

1 Vgl. zB BFG Wien 31.8.2020, RV/7103371/2020.
2 Vgl. zB VwGH 14.5.2020, Ra 2019/13/0097.
3 Die in der Praxis üblichen „Schlussbesprechungsprogramme“ der BP (im Sinne einer Zusammenfassung der vorläufigen Prüfungsfest stellungen) sind nach der Rsp (zB VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022) ausdrücklich als Instrument zur Wahrung des Parteiengehörs zu verstehen. Dem Pflichtigen steht es frei, dazu inhaltlich Stellung zu beziehen oder auch nicht.
4 Vgl. zB BFG Wien 31.8.2020, RV/7103371/2020.
5 Vgl. zB VwGH 13.1.2021, Ra 2020/13/0099.
6 Vgl. zB VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0004, oder 27.11.2018, Ra 2017/15/0002.
7 Vgl. zB VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0047.
8 Vgl. zB VwGH 27.11.2017, Ro 2015/15/0027.

den, dass es bei gesamthafter Würdigung für den Steuerpflichtigen und seinem Berater jedenfalls vorteilhaft ist, das Parteiengehör zu den sachverhaltsbezogenen Umständen im Prüf- und auch im Rechtsmittelverfahren wahrzunehmen und auf angemessenen Fristen für diese Stellungnahme zu bestehen. Andererseits führt nicht jede Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs zur Aufhebung der behördlichen Entscheidung, sondern nur jene Verletzung, die den Ausgang des Verfahrens hätte wesentlich beeinflussen können.

Prof. Dr. Friedrich Fraberger, LLM
Partner, Tax KPMG Austria

Prof. Dr. Friedrich Fraberger, LLM (Int Tax Law), StB, ist geschäftsführender Gesellschafter der KPMG Österreich Gruppe und leitet dort die Bereiche „tax litigation/fiscal criminal defence“ und „Estate Planning“. Darüber hinaus lehrt er Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien und leitet die Arbeitsgruppe „Gebühren und Verkehrsteuern“ des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Österreichs.

Kontakt: ffraberger@kpmg.at

PRAXISBERICHT SCHÄTZUNGEN

DIE WAHRNEHMUNG DES PARTEIENGEHÖRS BEI DER VERTEIDIGUNG VON (KALKULATORISCHEN) SCHÄTZUNGEN DURCH DIE AUSSENPRÜFUNG.

Ein angenommener Sachverhalt aus der Praxis...

Klassischer Weise gehen die Betriebsprüfer vor dem offiziellen Prüfungsbeginn in ein Lokal essen und nehmen oftmals eine sogenannte „verdeckte Betriebsbesichtigung“ vor. Bei der „verdeckten Betriebsbesichtigung“ wurde durch die Prüfer im Rahmen Ihres dienstlichen Auftrags festgellt, dass die Gäste am Nebentisch, welche mehrere Getränke und Speisen konsumiert haben, diese zwar bezahlt aber keine Rechnung dafür erhalten hatten. Die Prüfer fertigen am gleichen Tag im Finanzamt einen Aktenvermerk über dieses Verhalten an.

In der Folge wird bei diesem Gastronomieunternehmen eine Betriebsprüfung, welche ausschließlich auf der Grundlage des § 147 BAO erfolgt ist (und daher zum Zeitpunkt des Beginns der Betriebsprüfung noch keine Verdachtslage vorlag), eröffnet. Bei Prüfungsbeginn werden von den Prüfern die Buchhaltungs- und Registrierkassendaten abverlangt. Nach Überprüfung der Daten wird für die Außenprüfung klar, dass dieser Tisch nicht boniert, folglich der Umsatz somit nicht in der Buchhaltung erfasst wurde und die Einkünfte wurden seitens der Behörde im Wege einer kalkulatorischen Schätzung ermittelt, welche verfahrenskonform auch im Bericht dargestellt wurde. So wie alle Betriebsprüfungsberichte wurde auch dieser Bericht durch die Finanzstrafbehörde auf deren finanzstrafrechtliche Relevanz geprüft.

Zur Schätzung allgemein

Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe jenen Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als „bedeutsam“ festgelegt wird. Erst wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen, so soll mit Hilfe der

Schätzung ein Näherungsergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das als festgelegte Verfahrensziel, von Amts wegen der tatsächlichen Verhältnisse zu erforschen gilt als allgemeine abgabenrechtliche Maxime auch im Schätzungsverfahren. Die Rechtsprechung hält ausdrücklich fest, dass die Schätzung nicht dazu da ist, eine „Strafbesteuerung" durchzuführen, sondern – in Absenz anderer Möglichkeiten – eine möglichst realitätsnahe steuerliche Bemessungsgrundlage zu finden.

Praxistipp 1: Nehmen Sie proaktiv am Verfahren teil, prüfen Sie auch selbst, ob eine Schätzungsberechtigung dem Grunde und der Höhe nach besteht und ob nicht in Wahrheit nur ein – abgabenrechtlich relevanter, aber finanzstrafrechtlich irrelevanter – Sicherheitszuschlag festgelegt werden kann.

Schätzungsberechtigung

Grundsätzlich haben Bücher und Aufzeichnungen, die den (Ordnungs-)Vorschriften entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen. Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen solche formellen Mängel auf, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, so ist zu schätzen.

Für die Frage der Schätzungsbefugnis reicht beispielsweise ein einzelner formeller Mangel nicht aus, sondern es sind stets die Art, Schwere, Tragweite und Zahl der Mängel, die in ihrer Summe ein Gesamtbild ergeben, dass die Schätzungsbefugnis(-verpflichtung) der Behörde auslösen kann. Nicht wesentliche, erkennbar nicht sachbedeutsame formelle Buchführungsmängel allein rechtfertigen von vornherein keine Schätzung.

Ein schätzungsbegründeter Anlass, die die sachliche Richtigkeit (einer formell ordnungsgemäßen Buchführung) in Zweifel ziehen kann, besteht beispielsweise bei signifikanten Abweichungen in der Nachkalkulation des Betriebsergebnisses.

Praxistipp 2: Oftmals wird die Schätzungsberechtigung aufgrund eines einzigen Fehlers (sei es auch ein materieller Fehler) abgeleitet. Nutzen Sie das Recht auf Parteiengehör VOR der Schlussbesprechung, führen Sie eine Akteneinsicht durch, überprüfen Sie das Ermittlungsergebnis des Prüfers genau, schreiben Sie gegebenenfalls eine Stellungnahme und suchen Sie das Gespräch im Vorfeld, damit die Schlussbesprechung nicht zu einer „pro-forma-Maßnahme" wird, wo man als Steuerberater sonst oft nur mehr „Zuhörer" ist.

Methodenwahl

Ist die Schätzung zulässig, so steht der Behörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Die Wahlfreiheit dient dem, ohne Bindung an starre Regeln, dem tatsächlichen Betriebsergebnis oder den sonstigen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Bei der Wahl der Schätzungsmethode müssen die Bemühungen der Behörde klar erkennbar sein, dass die Wahl und Anwendung der Schätzungsmethode der Wahrheit möglichst nahekommen. Insoweit ist die freie Wahl der Schätzungsmethode eingeschränkt, denn es scheiden damit von vornherein jene Methoden aus, die der Wirklichkeit per se nicht entsprechen (können).

Praxistipp 3: Eine Schätzmethode soll nicht zu einer „Mehrergebnismaximierung" führen Lassen Sie sich die Wahl und den Hergang der Schätzungsmethode genau erklären und zeigen Sie die gegebenenfalls durch Einwendungen die Unzulänglichkeiten in der Auswahl der Schätzungsmethode auf.

Die Methode der kalkulatorischen Schätzung

Betrachtet man beispielsweise die kalkulatorische Schätzung auf das Einfachste reduziert, so besteht sie im Wesentlichen darin, dass unter Berücksichtigung ALLER Verhältnisse die zu ermittelnden Rohaufschläge auf den ausgewiesenen Wareneinsatz beziehungsweise Lohnsatz „aufgeschlagen" werden.

Die Judikatur gibt einen gewissen Rahmen, in dem sich die Behörde bewegen kann, vor:

- Wenn die Waren – was in der Regel der Fall ist – mit unterschiedliche Rohaufschlägen gehandelt werden, muss im Zuge der Kalkulation ein GEWOGENER Durchschnittsrohaufschlag angewendet werden.
- Werden in einem Betrieb eine große Anzahl verschiedener Waren gehandelt, ist dieser Rohaufschlag entsprechend des Wareneinkaufes zu GEWICHTEN.
- Die anzuwendenden Rohaufschläge können aus dem Vergleich der Eingangs- und Ausgangsrechnungen, aber auch aus der BRANCHENERFAHRUNG der Behörde gewonnen werden.
- Wenn zum Beweis der Unrichtigkeit der Schätzung der Behörde mit Kalkulationsziffern der Innung und ähnliche Einrichtungen gerechnet wird, MUSS sich die Behörde mit dem Beweismitteln auseinandersetzen.
- Hat die Behörde die gleichen Rohaufschlagskoeffizienten angewendet wie der Abgabepflichtige in den Vorjahren, so ist dies bei gleichbleibenden wirtschaftlichen Verhältnissen ZULÄSSIG.

Die Behörde hat stets dem besonderen betrieblichen Bedingungen Rechnung zu tragen und eine möglichst genaue Rechnungsanalyse, Aufgliederung und Verprobung des Wareneisatzes und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze (wie zB des Ermittlung des Materialverbrauchs, Überprüfung des Lohneinsatzes, der produktiven Arbeitszeit, des Beschäftigungsgrades oder der tatsächlichen Auslastung) vorzunehmen.

Bei Gastronomiebetrieben liegt IMMER ein gewisser Prozentsatz Eigenverbrauch und Schwund vor, selbst wenn es keine Grundaufzeichnungen darüber (mehr) gibt.

Bei der kalkulatorischen Schätzung ist auch die Schätzung von Vorsteuerbeträgen bei nicht (mehr) vorhandenen Eingangsrechnungen ZULÄSSIG.

Werden Einnahmen global über eine Kalkulation geschätzt, so darf KEIN zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden.

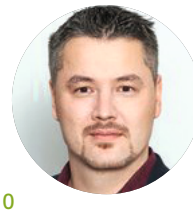
Verwendet die Behörde zur Festsetzung von Abgaben (ausschließlich) Berechnungen, die auf Wahrscheinlichkeiten und Statistiken beruhen (hierbei handelt es sich um die sogenannte „Neue Prüfungstechnik" der Finanzverwaltung), so haben diese nur INDIZWIRKUNG und berechtigen allein auf sich gestellt NICHT zur Schätzung.

Praxistipp 4: Hilfreich für die Praxis ist vor allem die ständige Rechtsprechung zu Kalkulationen, aus der die Vorgehensweise bei der kalkulatorischen Schätzung abzuleiten ist.

Conclusio

- Die Verteidigung des Finanzstrafverfahrens beginnt jedenfalls schon WÄHREND der steuerlichen Betriebsprüfung,
  1. Beachten Sie, dass nach Lehre und Rechtsprechung die grundsätzliche Unbeschränktheit, Gleichwertigkeit und Verwertbarkeit der Beweismittel GILT, sobald es für die Feststellung eines Sachverhaltes maßgeblich bzw zweckdienlich erscheint.
  2. Beachten Sie, als nach der ständigen Rechtsprechung Feststellungen in der Außenprüfung „Indizcharakter“ im Hinblick auf die objektive Tatseite zukommen, dies gilt auch für Schätzungen, auch wenn selbstverständlich das höhere Beweismaß im Finanzstrafrecht zu berücksichtigen ist.
  3. Auch schon zu Beginn einer Betriebsprüfung KANN sich ein finanzstrafrechtlich RELEVANTER (Anfangs)Verdacht ergeben.
- Nehmen Sie selbst proaktiv am Verfahren teil, bieten Sie KEINEN Anlass zur Schätzung.
- Passivität in der Betriebsprüfung führt oftmals zu Feststellungen der Behörde, welche gerade die Indizwirkung noch verstärken.
- Nutzen Sie Instrumente wie die Akteneinsicht zur Verteidigung: die daraus gewonnen Erkenntnisse über das Ermittlungsverfahren sind oftmals „Gold wert“.
- Überprüfen Sie bei Vorliegen der Schätzungsberechtigung (Schätzungsverpflichtung), die Wahl der Schätzungsmethode.

Michael Huber, B.A.
Juristischer Mitarbeiter



Michael Huber ist juristischer Mitarbeiter in der Kanzlei Eberl. Davor war er über 10 Jahre als Betriebsprüfer, als Leiter des Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfungs Competence Centers im BMF tätig und als stellvertretender EUROFISC Verbindungsbeamter sowie als Fachvortragender bei EUROPOL.

Kontakt: michael.huber@ra-eberl.at

GEMEINSAM AGIEREN - GEMEINSAM PROFITIEREN - RISIKEN VERMEIDEN

Durch die gemeinsame Zusammenarbeit mit der Kanzlei Dr. Eberl werden finanzstrafrechtliche Gefahren erkannt, minimiert und in den meisten Fällen beseitigt. Die Kanzlei Eberl ist überzeugt, dass durch proaktives Agieren 80 % der Finanzstrafverfahren verhindert oder das Risiko wesentlich reduziert werden kann.

Sämtliche steuerliche Fragestellungen sowie steuerliche Ausarbeitungen für Stellungnahmen bleiben beim Steuerberater, er führt das Verfahren und besitzt das steuerliche Know-how. Ausschließlich der finanzstrafrechtliche Input kommt vom Experten im Finanzstrafrecht. In vielen Fällen zeichnet sich bereits vor oder während einer Betriebsprüfung ab, dass Klienten finanzstrafrechtliche Hilfe benötigen. Um das Risiko dann für den eigenen Klienten zu minimieren, ist eine frühzeitige Einbingung eines Fachanwalts für Finanzstrafrecht ratsam. Durch präventives Vorgehen können Risiken und viele Kosten vermieden werden.

Sie möchten finanzstrafrechtliche Gefahren minimieren, um das beste Ergebnis für ihre Klienten zu erzielen?

Vermeiden Sie finanzstrafrechtliche Fehler und kontaktieren Sie die Fachkanzlei von Dr. Eberl telefonisch oder online:

www.ra-eberl.at/onlineberatung

+43 1 581 11 79

JETZT TEILNEHMEN:
3. EXPERT HEARING

FINANZSTRAFRECHTLICHES PARTEIENGEHÖR BEI § 99 Abs 2 FinStrG PRÜFUNGEN

MOTTO: WAS MACHE ICH JETZT – AGIEREN ODER ROULETTE?

von Dr. Christian Eberl

INHALT

Die wichtigsten Ausformungen des finanzstrafrechtlichen Parteiengehörs im Rahmen von § 99 Abs 2 Prüfungen werden in diesem Expert Hearing angesprochen und anhand jüngerer Judikatur des BFG analysiert. Auch wenn jeder davon spricht, dass das Parteiengehör ein Kardinalrecht ist, macht es doch keiner geltend. Nachfolgend eingeleitete Finanzstrafverfahren zeigen oft eines aus dem Betriebsprüfungsbericht oder der Niederschrift oder dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung. Dass nur die Behörde agiert hat, aber weit und breit vom Abgabepflichtigen nichts zu sehen ist. Sprich keine Anträge, keine Einwendungen, keine Akteneinsichten. Das ergibt oft ein schlimmes Bild im nachfolgenden Finanzstrafverfahren, wenn die Indizwirkung der erfolgten Feststellungen geradezu augenscheinlich ist, ja manche übersehen, dass Sie bereits in der Außenprüfung die Rechte eines Beschuldigten hätten. Daher werden diese Kardinalgrundsätze aufgearbeitet ua:

- Worin besteht das finanzstrafrechtliche Parteiengehör
- Welche Rechte hat man denn und wie sollte man diese ausüben
- Strategische Fragen während einer solchen Prüfung

KOSTEN

Die Teilnahme an diesem Expert Hearing ist kostenlos.

DAUER

60 Minuten

TERMIN UND ANMELDUNG

Donnerstag, 4. November 2021 um 16:00 Uhr

ra-eberl.at/events

BLEIBEN SIE UP–TO–DATE!

Abonnieren Sie unseren kostenlosen Short Personal Message© um über Neuerungen im FinStrG informiert zu werden:

ra-eberl.at/spm

EBERL
FACHKANZLEI FÜR FINANZSTRAFRECHT

Opernring 7/10 | 1010 Wien

Tel: +43 1 581 11 79 | E-Mail: office@ra-eberl.at

EBERL Rechtsanwaltskanzlei