

TE Vwgh Erkenntnis 2023/3/29 Ra 2021/15/0015

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.03.2023

Index

L34007 Abgabenordnung Tirol
001 Verwaltungsrecht allgemein
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
32/03 Steuern vom Vermögen
40/01 Verwaltungsverfahren

Norm

AbgVRefG 2009
BAO §323a
BAO §323a Abs1 Z5
B-VG Art118
B-VG Art83 Abs2
EStG 1988 §81
KommStG 1993 §12
KommStG 1993 §14 Abs1 idF 2009/I/020
KommStG 1993 §14 idF 2002/I/132
KommStG 1993 §14 idF 2009/I/020
LAO Tir 1984 §116
LAO Tir 1984 §116 Abs2

VwRallg

1. BAO § 323a heute
 2. BAO § 323a gültig ab 16.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 3. BAO § 323a gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 4. BAO § 323a gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
-
1. BAO § 323a heute
 2. BAO § 323a gültig ab 16.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 3. BAO § 323a gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 4. BAO § 323a gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
-
1. B-VG Art. 118 heute

2. B-VG Art. 118 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
3. B-VG Art. 118 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 118 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. B-VG Art. 118 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
6. B-VG Art. 118 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
7. B-VG Art. 118 gültig von 01.01.1992 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 565/1991
8. B-VG Art. 118 gültig von 01.01.1985 bis 31.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 490/1984
9. B-VG Art. 118 gültig von 21.07.1962 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
10. B-VG Art. 118 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 118 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 83 heute

2. B-VG Art. 83 gültig ab 01.02.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
3. B-VG Art. 83 gültig von 01.01.2014 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 83 gültig von 29.02.1968 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 73/1968
5. B-VG Art. 83 gültig von 19.12.1945 bis 28.02.1968 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
6. B-VG Art. 83 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. EStG 1988 § 81 heute

2. EStG 1988 § 81 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. EStG 1988 § 81 gültig von 14.01.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
4. EStG 1988 § 81 gültig von 31.12.2004 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 176/2004
5. EStG 1988 § 81 gültig von 14.08.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
6. EStG 1988 § 81 gültig von 01.12.1993 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
7. EStG 1988 § 81 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
8. EStG 1988 § 81 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KommStG 1993 § 12 heute

2. KommStG 1993 § 12 gültig ab 14.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
3. KommStG 1993 § 12 gültig von 01.12.1993 bis 13.08.2002

1. KommStG 1993 § 14 heute

2. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
3. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.07.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. KommStG 1993 § 14 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2020
5. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2018
6. KommStG 1993 § 14 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
7. KommStG 1993 § 14 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
8. KommStG 1993 § 14 gültig von 14.08.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
9. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.12.1993 bis 13.08.2002

1. KommStG 1993 § 14 heute

2. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
3. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.07.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. KommStG 1993 § 14 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2020
5. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2018
6. KommStG 1993 § 14 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
7. KommStG 1993 § 14 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
8. KommStG 1993 § 14 gültig von 14.08.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
9. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.12.1993 bis 13.08.2002

1. KommStG 1993 § 14 heute

2. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
3. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.07.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. KommStG 1993 § 14 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2020

5. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2018
6. KommStG 1993 § 14 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
7. KommStG 1993 § 14 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
8. KommStG 1993 § 14 gültig von 14.08.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
9. KommStG 1993 § 14 gültig von 01.12.1993 bis 13.08.2002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der P GmbH in I, vertreten durch MMag. Mathias Demetz, Dr. Simon Gleirscher, Dr. Andreas König, Dr. Andreas Ermacora, Dr. Christian Klotz und Mag. Claudia Lantos, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Elerstraße 4 / 3. OG, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 21. Mai 2019, Zl. LVwG-2018/29/2662-3, betreffend Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Stadtgemeinde Innsbruck), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der P GmbH in römisch eins, vertreten durch MMag. Mathias Demetz, Dr. Simon Gleirscher, Dr. Andreas König, Dr. Andreas Ermacora, Dr. Christian Klotz und Mag. Claudia Lantos, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Elerstraße 4 / 3. OG, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 21. Mai 2019, Zl. LVwG-2018/29/2662-3, betreffend Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß Paragraph 111, BAO (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Stadtgemeinde Innsbruck), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

- 1 Die revisionswerbende GmbH betreibt - nach den Feststellungen des Landesverwaltungsgerichts Tirol (LVwG) - ein Unternehmen in Innsbruck.
- 2 Mit Nachschauauftrag vom 22. August 2018 wurde ein Prüfer des Stadtmagistrats Innsbruck, Gemeindeabgaben-Prüfung, beauftragt, eine Nachschau im Sinne des § 14 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) bei der Revisionswerberin für 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2017 vorzunehmen. Der Nachschauauftrag wurde der Revisionswerberin am 22. August 2018 zur Kenntnis gebracht; gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass die für die Nachschau benötigten Unterlagen die Jahreslohnkonten und Jahresabschlüsse der Jahre 2013 bis 2017 umfassten. Mit Nachschauauftrag vom 22. August 2018 wurde ein Prüfer des Stadtmagistrats Innsbruck, Gemeindeabgaben-Prüfung, beauftragt, eine Nachschau im Sinne des Paragraph 14, Absatz eins, Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) bei der Revisionswerberin für 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2017 vorzunehmen. Der Nachschauauftrag wurde der Revisionswerberin am 22. August 2018 zur Kenntnis gebracht; gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass die für die Nachschau benötigten Unterlagen die Jahreslohnkonten und Jahresabschlüsse der Jahre 2013 bis 2017 umfassten.
- 3 Mit E-Mail vom 28. August 2018 wurden dem Prüfer die Betriebsjahreslohnkonten für die Jahre 2013 bis 2017 übermittelt.
- 4 Mit E-Mail vom 30. August 2018 mahnte der Prüfer die Einzeljahreskonten, die Jahresabschlüsse und den unterfertigten Nachschauauftrag ein.
- 5 Mit E-Mail vom 30. August 2018 teilte die revisionswerbende Partei mit, dass keine weiteren Unterlagen zur Verfügung gestellt würden.
- 6 Mit E-Mail vom 30. August 2018 teilte daraufhin der Prüfer der Revisionswerberin mit, dass eine korrekte Nachschau mit den vorgelegten Unterlagen (es lägen bereits erkennbare Erklärungsdivergenzen in den Jahren 2013 bis 2015 vor) nicht durchgeführt werden könne, weshalb die angeforderten Unterlagen benötigt würden. Darüber hinaus machte er darauf aufmerksam, dass bei Nichtvorlage der Unterlagen eine Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO verhängt werden könne. Mit E-Mail vom 30. August 2018 teilte daraufhin der Prüfer der Revisionswerberin mit, dass eine korrekte Nachschau mit den vorgelegten Unterlagen (es lägen bereits erkennbare Erklärungsdivergenzen in den Jahren 2013 bis 2015 vor) nicht durchgeführt werden könne, weshalb die angeforderten Unterlagen benötigt würden.

Darüber hinaus machte er darauf aufmerksam, dass bei Nichtvorlage der Unterlagen eine Zwangsstrafe gemäß Paragraph 111, BAO verhängt werden könne.

7 Mit Schreiben des Stadtmagistrates Innsbruck vom 1. Oktober 2018 wurde die Revisionswerberin, vertreten durch ihren Geschäftsführer, aufgefordert, zur Fortführung des laufenden Kommunalsteuer-Nachschaufahrens bis längstens 22. Oktober 2018 im Referat Gemeindeabgaben-Prüfung die Dienstnehmerlohnkonten, die Jahresabschlüsse sowie die Buchhaltungskonten jeweils für die Jahre 2013 bis 2017 vorzulegen, wobei festgehalten wurde, dass auch die Möglichkeit bestehe, die Unterlagen bis zum vorgenannten Termin an einem anderen Ort zur Durchführung der Nachschau vorzulegen. Weiters wurde darauf hingewiesen, für den Fall, dass die geforderten Unterlagen bis zum genannten Termin unentschuldigt nicht vorgelegt würden und auch keine Möglichkeit zu deren Einsichtnahme gewährt werde, werde eine Zwangsstrafe im Sinne des § 111 BAO in Höhe von 200 € verhängt. Mit Schreiben des Stadtmagistrates Innsbruck vom 1. Oktober 2018 wurde die Revisionswerberin, vertreten durch ihren Geschäftsführer, aufgefordert, zur Fortführung des laufenden Kommunalsteuer-Nachschaufahrens bis längstens 22. Oktober 2018 im Referat Gemeindeabgaben-Prüfung die Dienstnehmerlohnkonten, die Jahresabschlüsse sowie die Buchhaltungskonten jeweils für die Jahre 2013 bis 2017 vorzulegen, wobei festgehalten wurde, dass auch die Möglichkeit bestehe, die Unterlagen bis zum vorgenannten Termin an einem anderen Ort zur Durchführung der Nachschau vorzulegen. Weiters wurde darauf hingewiesen, für den Fall, dass die geforderten Unterlagen bis zum genannten Termin unentschuldigt nicht vorgelegt würden und auch keine Möglichkeit zu deren Einsichtnahme gewährt werde, werde eine Zwangsstrafe im Sinne des Paragraph 111, BAO in Höhe von 200 € verhängt.

8 Nachdem binnen der gesetzten Frist weder weitere Unterlagen von der revisionswerbenden Partei vorgelegt wurden noch die Möglichkeit der Einsichtnahme in dieselben gewährt wurde, verhängte der Stadtmagistrat Innsbruck mit Bescheid vom 19. November 2018 gemäß § 111 BAO über die Revisionswerberin die mit Schreiben vom 1. Oktober 2018 angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 200 €. Nachdem binnen der gesetzten Frist weder weitere Unterlagen von der revisionswerbenden Partei vorgelegt wurden noch die Möglichkeit der Einsichtnahme in dieselben gewährt wurde, verhängte der Stadtmagistrat Innsbruck mit Bescheid vom 19. November 2018 gemäß Paragraph 111, BAO über die Revisionswerberin die mit Schreiben vom 1. Oktober 2018 angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 200 €.

9 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde, worin sie ausführte, dass die Gemeinden zur Durchführung einer Kommunalsteuerprüfung seit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 132/2002, nicht mehr zuständig seien. Eine Nachschau im Zusammenhang mit der Kommunalsteuer sei lediglich auf eine cursorische Prüfung begrenzt, nämlich ob alle Dienstnehmer angemeldet seien und in einer fachkundig geführten Lohnverrechnung erfasst würden. Die Prüfung, ob alle lohnabhängigen Abgaben richtig erfasst worden seien, sei dagegen als Kommunalsteuerprüfung im Sinn des § 14 KommunalStG zu werten und ausschließlich dem Finanzamt oder Sozialversicherungsträger vorbehalten. Der Verwaltungsgerichtshof habe zwar in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, ein Recht der Gemeinden zur Nachschau nach § 14 Abs. 1 KommStG bejaht; zu diesem Zeitpunkt seien jedoch die Abgabenverfahrensgesetze der Bundesländer noch in Kraft gewesen. Aus dieser Entscheidung lasse sich sohin keine Kompetenz der Gemeinden zur Kommunalsteuerprüfung ableiten. Mit 31. Dezember 2009 seien die Landesabgabenordnungen außer Kraft getreten, und gelte ab 1. Jänner 2010 ausschließlich die BAO für die jeweiligen Landes- und Gemeindeabgaben. Die statische Verweisung des § 14 Abs. 1 KommStG auf eine Nachschau nach den Landesabgabenordnungen der Bundesländer schließe ein Nachschaurecht der Gemeinden nach § 144 BAO aus. Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde, worin sie ausführte, dass die Gemeinden zur Durchführung einer Kommunalsteuerprüfung seit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2002, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 132 aus 2002, nicht mehr zuständig seien. Eine Nachschau im Zusammenhang mit der Kommunalsteuer sei lediglich auf eine cursorische Prüfung begrenzt, nämlich ob alle Dienstnehmer angemeldet seien und in einer fachkundig geführten Lohnverrechnung erfasst würden. Die Prüfung, ob alle lohnabhängigen Abgaben richtig erfasst worden seien, sei dagegen als Kommunalsteuerprüfung im Sinn des Paragraph 14, KommunalStG zu werten und ausschließlich dem Finanzamt oder Sozialversicherungsträger vorbehalten. Der Verwaltungsgerichtshof habe zwar in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, ein Recht der Gemeinden zur Nachschau nach Paragraph 14, Absatz eins, KommStG bejaht; zu diesem Zeitpunkt seien jedoch die Abgabenverfahrensgesetze der Bundesländer noch in Kraft gewesen. Aus dieser Entscheidung lasse sich sohin keine Kompetenz der Gemeinden zur Kommunalsteuerprüfung ableiten. Mit 31. Dezember 2009 seien die Landesabgabenordnungen außer Kraft getreten, und gelte ab 1. Jänner 2010

ausschließlich die BAO für die jeweiligen Landes- und Gemeindeabgaben. Die statische Verweisung des Paragraph 14, Absatz eins, KommStG auf eine Nachschau nach den Landesabgabenordnungen der Bundesländer schließe ein Nachschaurecht der Gemeinden nach Paragraph 144, BAO aus.

1 0 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für unzulässig erklärt wurde, wies das LVwG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, es stehe aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens fest, dass ein Organ der Abgabenbehörde mit der Durchführung einer Nachschau beauftragt gewesen und dies der Revisionswerberin auch entsprechend mitgeteilt worden sei. Seitens des Organs der Abgabenbehörde sei sodann die Vorlage der Dienstnehmerlohnkonten, der Jahresabschlüsse und der Buchhaltungskonten jeweils für die Jahre 2013 bis 2017 konkret zur Durchführung der Nachschau gefordert worden. Zu dieser Aufforderung sei das Organ der Abgabenbehörde gemäß § 14 KommStG in Verbindung mit den Bestimmungen über das Nachschaurecht iSd damals geltenden Tiroler Landesabgabenordnung (TLAO) befugt gewesen. Die Vorlage der geforderten Unterlagen sei von der Revisionswerberin jedoch verweigert worden. Bei Unterlassung der abgabenrechtlichen Pflichten, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen, stehe der Abgabebehörde zur Erzwingung der entsprechenden Handlungen die Verhängung einer Zwangsstrafe im Sinne des § 111 BAO zur Verfügung (Hinweis auf VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030). Die Voraussetzungen zur Verhängung der Zwangsstrafe, nämlich die vorherige Androhung derselben im konkreten Ausmaß, habe die Behörde erfüllt. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für unzulässig erklärt wurde, wies das LVwG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, es stehe aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens fest, dass ein Organ der Abgabenbehörde mit der Durchführung einer Nachschau beauftragt gewesen und dies der Revisionswerberin auch entsprechend mitgeteilt worden sei. Seitens des Organs der Abgabenbehörde sei sodann die Vorlage der Dienstnehmerlohnkonten, der Jahresabschlüsse und der Buchhaltungskonten jeweils für die Jahre 2013 bis 2017 konkret zur Durchführung der Nachschau gefordert worden. Zu dieser Aufforderung sei das Organ der Abgabenbehörde gemäß Paragraph 14, KommStG in Verbindung mit den Bestimmungen über das Nachschaurecht iSd damals geltenden Tiroler Landesabgabenordnung (TLAO) befugt gewesen. Die Vorlage der geforderten Unterlagen sei von der Revisionswerberin jedoch verweigert worden. Bei Unterlassung der abgabenrechtlichen Pflichten, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen, stehe der Abgabebehörde zur Erzwingung der entsprechenden Handlungen die Verhängung einer Zwangsstrafe im Sinne des Paragraph 111, BAO zur Verfügung (Hinweis auf VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030). Die Voraussetzungen zur Verhängung der Zwangsstrafe, nämlich die vorherige Androhung derselben im konkreten Ausmaß, habe die Behörde erfüllt.

1 1 Die Bedenken der Revisionswerberin hinsichtlich der Zulässigkeit eines Nachschaurechts der Gemeinden teile das LVwG nicht. Mit dem Abgabenverfassungsreformgesetz sei zwar der Anwendungsbereich der BAO ab 1. Jänner 2010 auf Landes- und Gemeindeabgaben erweitert worden; der Verweis auf Bestimmungen der Landesabgabenordnung in § 14 KommStG sei jedoch nicht (formell) abgeändert worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, ausgeführt habe, sei dieser Verweis als statische Verweisung zu verstehen. Anzuwenden seien jene Bestimmungen (zur „Nachschau“) der jeweiligen Landesabgabenordnung, wie sie zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Abänderung des § 14 KommStG durch BGBl. I Nr. 132/2002, in Kraft gewesen seien. Die Möglichkeit einer Nachschau durch die kommunale Abgabenbehörde sei durch die gemeinsame Prüfung unberührt geblieben. Die Nachschaumöglichkeit der Gemeinden berücksichtige auch, dass die Abgabenbehörden an die Prüfergebnisse des Finanzamtes und der Sozialversicherungsträger nicht gebunden und daher berechtigt seien, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt selbst festzustellen. Zudem könnten durch das Nachschaurecht der Gemeinden Prüfungslücken vermieden werden und gewährleiste das Nachschaurecht die Abgabenadministration der Kommunalsteuer im Abgabehoheitsrecht der Gemeinden. Die Bedenken der Revisionswerberin hinsichtlich der Zulässigkeit eines Nachschaurechts der Gemeinden teile das LVwG nicht. Mit dem Abgabenverfassungsreformgesetz sei zwar der Anwendungsbereich der BAO ab 1. Jänner 2010 auf Landes- und Gemeindeabgaben erweitert worden; der Verweis auf Bestimmungen der Landesabgabenordnung in Paragraph 14, KommStG sei jedoch nicht (formell) abgeändert worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, ausgeführt habe, sei dieser Verweis als statische Verweisung zu verstehen. Anzuwenden seien jene Bestimmungen (zur „Nachschau“) der jeweiligen Landesabgabenordnung, wie sie zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Abänderung des Paragraph 14, KommStG durch BGBl. I Nr. 132/2002, in Kraft gewesen seien. Die Möglichkeit einer Nachschau durch die kommunale Abgabenbehörde sei durch die gemeinsame Prüfung unberührt geblieben. Die Nachschaumöglichkeit der Gemeinden berücksichtige auch, dass die Abgabenbehörden an die Prüfergebnisse des Finanzamtes und der Sozialversicherungsträger nicht gebunden und

daher berechtigt seien, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt selbst festzustellen. Zudem könnten durch das Nachschaurecht der Gemeinden Prüfungslücken vermieden werden und gewährleiste das Nachschaurecht die Abgabenadministration der Kommunalsteuer im Abgabehoheitsrecht der Gemeinden.

12 Die Nachschau iSd Landesabgabenordnungen umfasse im Wesentlichen dieselben Prüfungsbefugnisse wie eine Außenprüfung iSd § 147 BAO (Hinweis auf Ritz, BAO6 § 147 Rz 21), weshalb die Behörden auch berechtigt seien, Unterlagen, Bücher und Aufzeichnungen zu verlangen. Beschränkt sei das Recht auf Nachschau der Gemeinden nur dadurch, dass eine Doppelprüfung iSd § 148 Abs. 3 BAO unzulässig sei. Für den Nachschauzeitraum habe es jedoch weder eine Prüfung durch das Finanzamt noch durch den Sozialversicherungsträger gegeben. Dass die Vorlage der Unterlagen unzumutbar oder unmöglich gewesen wäre, sei nicht behauptet worden. Die Nachschau iSd Landesabgabenordnungen umfasse im Wesentlichen dieselben Prüfungsbefugnisse wie eine Außenprüfung iSd Paragraph 147, BAO (Hinweis auf Ritz, BAO6 Paragraph 147, Rz 21), weshalb die Behörden auch berechtigt seien, Unterlagen, Bücher und Aufzeichnungen zu verlangen. Beschränkt sei das Recht auf Nachschau der Gemeinden nur dadurch, dass eine Doppelprüfung iSd Paragraph 148, Absatz 3, BAO unzulässig sei. Für den Nachschauzeitraum habe es jedoch weder eine Prüfung durch das Finanzamt noch durch den Sozialversicherungsträger gegeben. Dass die Vorlage der Unterlagen unzumutbar oder unmöglich gewesen wäre, sei nicht behauptet worden.

13 Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass der explizite Verweis auf die Bestimmungen der Nachschau in § 14 KommStG mit dem Gesetz über die Zusammenführung der Prüfungsorganisationen der Finanzverwaltung und der Sozialversicherung, BGBl. I Nr. 98/2018, entfallen sei. In den Erläuterungen werde jedoch darauf hingewiesen, dass „den Gemeinden die Möglichkeit zukommt, allgemeine Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen gemäß § 143 bis § 146 BAO und damit Nachschau gemäß § 144 BAO durchzuführen. Das Recht auf Durchführung einer Nachschau (nunmehr nach der BAO - was dem durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz hergestellten Rechtszustand entspricht) bleibt den Gemeinden damit erhalten.“ Der Gesetzgeber sehe sohin auch künftig keine Bedenken hinsichtlich einer Nachschau der Gemeinden. Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass der explizite Verweis auf die Bestimmungen der Nachschau in Paragraph 14, KommStG mit dem Gesetz über die Zusammenführung der Prüfungsorganisationen der Finanzverwaltung und der Sozialversicherung, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 98 aus 2018, „entfallen sei. In den Erläuterungen werde jedoch darauf hingewiesen, dass „den Gemeinden die Möglichkeit zukommt, allgemeine Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen gemäß Paragraph 143, bis Paragraph 146, BAO und damit Nachschau gemäß Paragraph 144, BAO durchzuführen. Das Recht auf Durchführung einer Nachschau (nunmehr nach der BAO - was dem durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz hergestellten Rechtszustand entspricht) bleibt den Gemeinden damit erhalten.“ Der Gesetzgeber sehe sohin auch künftig keine Bedenken hinsichtlich einer Nachschau der Gemeinden.

14 Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 24. November 2020, E 2322/2019-6, abgelehnt und sie - über nachträglichen Antrag - zur Entscheidung dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten hat. Im angeführten Beschluss sprach der Verfassungsgerichtshof unter anderem aus, dass zur Beantwortung der Frage, ob der Stadtmagistrat Innsbruck die Revisionswerberin zu Recht aufgefordert habe, die Dienstnehmerlohnkonten, Jahresabschlüsse sowie Buchhaltungskonten für die Jahre 2013 bis 2017 vorzulegen bzw. Einsicht darin zu gewähren, keine spezifischen verfassungsrechtlichen Überlegungen hinsichtlich der ins Treffen geführten verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter anzustellen seien.

15 In der sodann erhobenen außerordentlichen Revision bringt die Revisionswerberin zur Zulässigkeit vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob der Gemeinde - ungeachtet der Übertragung der Kommunalsteuerprüfung in die Zuständigkeit der GPLA (der Finanzämter und Sozialversicherungsträger) und der bloß verbliebenen Nachschauberechtigung der Gemeinden - die Berechtigung zur Kommunalsteuerprüfung nach § 14 Abs. 1 erster Satz KommStG zustehe und sie diese mittels Zwangsstrafe erzwingen könne. Weiters fehle Rechtsprechung dazu, ob die in § 14 KommStG verwendeten Begriffe „Nachschau“ und „Kommunalsteuerprüfung“ gleichzusetzen seien. Die von der Gemeindebehörde im Revisionsfall gesetzte Ermittlungstätigkeit sei als Kommunalsteuerprüfung zu werten, was die Revisionswerberin in ihrem Recht auf Kommunalsteuerprüfung ausschließlich durch die nach § 14 KommStG zuständigen Behörden sowie auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletze, weil gesetzliche Zuständigkeitsregeln auch das Ermittlungsverfahren umfassten. Darüber hinaus fehle § 116 TLAO in der Liste der weiterhin anzuwendenden Bestimmungen in § 323a Abs. 3 BAO und weiche die

Entscheidung des LVwG von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Weitergeltung der landesrechtlichen Verjährungsvorschriften für Nachforderungen in Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau ab, die einen Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 voraussetze (Hinweis auf VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111). In der sodann erhobenen außerordentlichen Revision bringt die Revisionswerberin zur Zulässigkeit vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob der Gemeinde - ungeachtet der Übertragung der Kommunalsteuerprüfung in die Zuständigkeit der GPLA (der Finanzämter und Sozialversicherungsträger) und der bloß verbliebenen Nachschauberechtigung der Gemeinden - die Berechtigung zur Kommunalsteuerprüfung nach Paragraph 14, Absatz eins, erster Satz KommStG zustehe und sie diese mittels Zwangsstrafe erzwingen könne. Weiters fehle Rechtsprechung dazu, ob die in Paragraph 14, KommStG verwendeten Begriffe „Nachschau“ und „Kommunalsteuerprüfung“ gleichzusetzen seien. Die von der Gemeindebehörde im Revisionsfall gesetzte Ermittlungstätigkeit sei als Kommunalsteuerprüfung zu werten, was die Revisionswerberin in ihrem Recht auf Kommunalsteuerprüfung ausschließlich durch die nach Paragraph 14, KommStG zuständigen Behörden sowie auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletze, weil gesetzliche Zuständigkeitsregeln auch das Ermittlungsverfahren umfassten. Darüber hinaus fehle Paragraph 116, TLAO in der Liste der weiterhin anzuwendenden Bestimmungen in Paragraph 323 a, Absatz 3, BAO und weiche die Entscheidung des LVwG von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Weitergeltung der landesrechtlichen Verjährungsvorschriften für Nachforderungen in Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau ab, die einen Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 voraussetze (Hinweis auf VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111).

16 Der Verwaltungsgerichtshof leitete daraufhin das Vorverfahren ein; Revisionsbeantwortungen wurden keine erstattet.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.

1 9 § 14 Abs. 1 KommStG in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung des Abgabenverwaltungsreformgesetzes (AbgVRefG), BGBl. I Nr. 20/2009, lautete: Paragraph 14, Absatz eins, KommStG in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung des Abgabenverwaltungsreformgesetzes (AbgVRefG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009,, lautete:

„Kommunalsteuerprüfung

(1) Die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) obliegt dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt (§ 81 EStG 1988) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG). Die Prüfung ist gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) und mit der Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) durchzuführen. Den Prüfungsauftrag hat jenes Finanzamt oder jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, das/der den Prüfungsauftrag für die Lohnsteuerprüfung oder die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen hat. Für die Kommunalsteuerprüfung gelten die für Prüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig. Die berührten Gemeinden sind von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes zu verständigen. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfahrensgesetz) bleibt unberührt, wobei § 148 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung sinngemäß anzuwenden ist.“(1) Die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) obliegt dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt (Paragraph 81, EStG 1988) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (Paragraph 41 a, Absatz eins, und 2 ASVG). Die Prüfung ist gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung (Paragraph 86, EStG 1988) und mit der Sozialversicherungsprüfung (Paragraph 41 a, ASVG) durchzuführen. Den Prüfungsauftrag hat jenes Finanzamt oder jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, das/der den Prüfungsauftrag für die Lohnsteuerprüfung oder die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen hat. Für die Kommunalsteuerprüfung gelten die für Prüfungen gemäß Paragraph 147, Absatz eins, BAO maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig. Die berührten Gemeinden sind von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes zu verständigen. Die Gemeinden sind

berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfassungsgesetz) bleibt unberührt, wobei Paragraph 148, Absatz 3, der Bundesabgabenordnung sinngemäß anzuwenden ist.“

2 0 Zu dieser Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, bereits Stellung genommen und ausgeführt, dass sich durch das AbgVRefG und der damit erfolgten Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben nichts am bisherigen Verständnis des § 14 KommStG geändert hat. Demnach sind die Gemeinden - unter Beachtung des Verbots einer Wiederholungsprüfung - weiterhin zur Durchführung einer Nachschau berechtigt, wobei der verbliebene Verweis in § 14 Abs. 1 KommStG auf die jeweils für die Gemeinden geltende Landesabgabenordnung als statische Verweisung zu verstehen ist. Anzuwenden sind demnach jene Bestimmungen (zur „Nachschau“) der jeweiligen Landesabgabenordnung, wie sie zum Zeitpunkt der entsprechenden Abänderung des § 14 KommStG in Kraft waren. Zu dieser Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, bereits Stellung genommen und ausgeführt, dass sich durch das AbgVRefG und der damit erfolgten Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben nichts am bisherigen Verständnis des Paragraph 14, KommStG geändert hat. Demnach sind die Gemeinden - unter Beachtung des Verbots einer Wiederholungsprüfung - weiterhin zur Durchführung einer Nachschau berechtigt, wobei der verbliebene Verweis in Paragraph 14, Absatz eins, KommStG auf die jeweils für die Gemeinden geltende Landesabgabenordnung als statische Verweisung zu verstehen ist. Anzuwenden sind demnach jene Bestimmungen (zur „Nachschau“) der jeweiligen Landesabgabenordnung, wie sie zum Zeitpunkt der entsprechenden Abänderung des Paragraph 14, KommStG in Kraft waren.

2 1 Dass der Gesetzgeber diesen Fall der Fortgeltung landesrechtlicher Nachschaubestimmungen in den Übergangsbestimmungen der BAO nicht angesprochen hat, spricht - entgegen dem Revisionsvorbringen - nicht gegen dieses Auslegungsergebnis, befassen sich die von der Revision zitierten Übergangsvorschriften des § 323a BAO doch mit verfahrensrechtlichen Übergangsfragen, die alle Landes- und Gemeindeabgaben gleichermaßen betreffen. Die von der Revision im Besonderen angesprochene Weitergeltung der landesrechtlichen Verjährungsvorschriften für Nachforderungen in Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau hat zudem in § 323a Abs. 1 Z 5 BAO eine ausdrückliche Regelung erfahren und ist auf die revisionsgegenständliche Frage nicht übertragbar. Demgegenüber ist die revisionsgegenständliche Auslegung des in § 14 KommStG verbliebenen Verweises auf die Landesabgabenordnungen eine spezifische Frage dieses Materiengesetzes, die aus diesem heraus zu lösen ist. Dass der Gesetzgeber diesen Fall der Fortgeltung landesrechtlicher Nachschaubestimmungen in den Übergangsbestimmungen der BAO nicht angesprochen hat, spricht - entgegen dem Revisionsvorbringen - nicht gegen dieses Auslegungsergebnis, befassen sich die von der Revision zitierten Übergangsvorschriften des Paragraph 323 a, BAO doch mit verfahrensrechtlichen Übergangsfragen, die alle Landes- und Gemeindeabgaben gleichermaßen betreffen. Die von der Revision im Besonderen angesprochene Weitergeltung der landesrechtlichen Verjährungsvorschriften für Nachforderungen in Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau hat zudem in Paragraph 323 a, Absatz eins, Ziffer 5, BAO eine ausdrückliche Regelung erfahren und ist auf die revisionsgegenständliche Frage nicht übertragbar. Demgegenüber ist die revisionsgegenständliche Auslegung des in Paragraph 14, KommStG verbliebenen Verweises auf die Landesabgabenordnungen eine spezifische Frage dieses Materiengesetzes, die aus diesem heraus zu lösen ist.

2 2 Für den Revisionsfall kommt damit § 116 TLAO zur Anwendung, der in Absatz 2 die Nachschaubefugnisse umfassender als § 144 Abs. 2 BAO geregelt hatte. Die Bestimmung lautete seit der Stammfassung LGBl. Nr. 34/1984: Für den Revisionsfall kommt damit Paragraph 116, TLAO zur Anwendung, der in Absatz 2 die Nachschaubefugnisse umfassender als Paragraph 144, Absatz 2, BAO geregelt hatte. Die Bestimmung lautete seit der Stammfassung LGBl. Nr. 34/1984:

„(1) Für Zwecke der Abgabenerhebung kann die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten und hierbei alle für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände feststellen. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, daß gegen diese Person ein Abgabeananspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

(2) In Ausübung der Nachschau dürfen Organe der Abgab

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at