

MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Beweisrecht der Bundesabgabenordnung

verfasst von | submitted by

Mag.iur. Thomas Peter Clemens Holzmüller

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt |
Degree programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt | Post-
graduate programme as it appears on the
student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Mag. Mag. Dr. Mario Perl

Inhalt

1	Einleitung	1
2	Grundsätze des Beweisverfahrens.....	4
2.1	Der Beweis.....	4
2.1.1	Allgemein	4
2.1.2	Entscheidungsrelevante Tatsachen.....	4
2.1.3	Beweisbedürftigkeit.....	5
2.1.4	Beweislast	5
2.1.5	Beweismaß.....	7
2.1.6	Einteilung der Beweise.....	7
2.1.7	Ergebnis des Beweisverfahrens	8
2.2	Grundsätze des Beweisverfahrens.....	9
2.2.1	Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	9
2.2.2	Offizialmaxime	10
2.2.3	Grundsatz der materiellen Wahrheit	12
2.2.4	Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel	13
2.2.5	Grundsatz der freien Beweiswürdigung	14
2.2.6	Grundsatz des Parteiengehörs	15
2.2.7	Grundsatz mittelbares Verfahren	16
2.2.8	Beweis und Grundrechte	16
2.3	Nicht-Beweispflichtige Tatsachen	18
2.3.1	Offenkundige Tatsachen.....	18
2.3.2	Gesetzlich vermutete Tatsachen.....	18

2.3.3	Glaubhaftmachung	18
3	Die Beweismittel der BAO	20
3.1	Urkunden	20
3.1.1	Begriffsbestimmung	20
3.1.2	Öffentliche und private Urkunden	21
3.1.3	Urkundeninhalt.....	21
3.1.4	Beweiskraft	22
3.1.5	Abgrenzungsfragen	23
3.2	Zeugen	23
3.2.1	Begriffsbestimmung	23
3.2.2	Vernehmungsverbot § 170 BAO.....	24
3.2.3	Aussageverweigerungsrecht § 171 BAO.....	25
3.2.4	Verfahrensrechtliche Aspekte	27
3.3	Sachverständigenbeweis	28
3.3.1	Begriffsbestimmung	28
3.3.2	Aussageverweigerungsrecht	29
3.3.3	Befangenheit	30
3.3.4	Verfahrensrechtliche Aspekte	30
3.4	Augenschein.....	31
3.4.1	Begriffsbestimmung	31
3.4.2	Verfahrensrechtliche Aspekte	32
3.5	Gesetzlich nicht normierte Beweismittel.....	32
4	Die Beweisaufnahme.....	34
4.1	Überblick	34

4.2	Amtswegige Beweisaufnahme	34
4.3	Beweisanträge	35
4.3.1	Begriffsbestimmungen	35
4.3.2	Voraussetzungen	35
4.3.3	Ablehnung von Beweisanträgen	36
4.4	Mittelbare Beweisaufnahme	37
4.5	Parteiengehör	38
4.6	Mangelhaftes Beweisverfahren.....	39
4.6.1	Unzureichende Sachverhaltsfeststellung	39
4.6.2	Verletzung von Verfahrensvorschriften	40
4.6.3	Beweiserhebungs- und Beweisverwertungsverbote.....	41
4.7	Beweisverbote	41
4.7.1	Einteilung.....	41
4.7.2	Beweiserhebungsverbote	41
4.7.3	Beweisverwertungsverbote in der BAO?	42
4.7.1	Grundlage für Beweisverwertungsverbote	43
4.7.2	Beweisverwertungsverbote im Abgabeverfahren	44
4.7.3	Rechtsfolgen	46
5	Rechtsschutz.....	47
5.1	Definition Rechtsschutz.....	47
5.2	Rechtsmittel	48
5.3	Abgabenbescheid	48
5.3.1	Sachverhaltsfeststellung	49
5.3.2	Beweiswürdigung.....	49

5.3.3	Rechtliche Beurteilung	50
5.4	Begründungsmängel	51
5.4.1	Unzureichende Sachverhaltsfeststellung	52
5.4.2	Unrichtige Beweiswürdigung	52
5.5	Bescheidbeschwerde.....	53
5.5.1	Mangelhaftes Beweisverfahren.....	54
5.5.2	Begründungsmängel	54
5.6	Sonstige Maßnahmen (§§ 293 – 310 BAO).....	54
5.6.1	Berichtigung gem § 293 BAO	54
5.6.2	Berichtigung gem § 293b BAO	55
5.6.3	Aufhebung gem § 299 BAO	55
5.6.4	Wiederaufnahme des Verfahrens	55
6	Zusammenfassung / Abstract	57
7	Literatur- und Judikaturverzeichnis	59
	Kommentare	59
	Selbstständige Werke.....	59
	Fachzeitschriften.....	59
	Gesetze	59
	Judikatur.....	60

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
aM	anderer Meinung
Art	Artikel
AVG	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BFG	Bundesfinanzgericht
bspw	beispielsweise
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzw	beziehungsweise
DSG	Datenschutzgesetz
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EstG	Einkommensteuergesetz
etc	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff	und die folgenden
FN	Fußnote
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
hL	herrschende Lehre
idF	in der Fassung
iVm	in Verbindung mit
leg cit	legis citate
lit	litera
mE	meines Erachtens
Nr	Nummer
OGH	Oberster Gerichtshof
Rspr	Rechtsprechung
Rz	Randzahl
StGG	Staatsgrundgesetz
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
usw	und so weiter

VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

1 Einleitung

„Was zu beweisen war“ - Euklid

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Frage was es heißt einen Beweis im Sinne der Bundesabgabenordnung zu erbringen. Es soll eine systematische Darstellung der geltenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen des Beweisrechtes erfolgen. Zu diesem Zweck wird besonderes Augenmerk auf die Judikatur der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts geworfen.

Das Beweisverfahren findet sich im 5. Abschnitt der Bundesabgabenordnung, welcher die Überschrift „Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben“ trägt, konkret geht es um die §§ 166 bis 183 BAO. Weitere relevante Regelungen finden sich in den §§ 114 und 115 BAO, in denen sich allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben finden. Der verfassungsrechtliche Rahmen des Beweisverfahrens ist in den Artikeln 7 und 18 B-VG enthalten:

Der Gleichheitssatz fordert eine Gleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte und verbietet willkürliche behördliche und gerichtliche Entscheidungen. Dieser Grundsatz ist einfachgesetzlich im § 114 BAO verankert und sieht vor, dass die Abgabenbehörde alle Abgabenschuldigen „gleichmäßig“ zu behandeln hat.¹ Das Legalitätsprinzip erlaubt es der staatlichen Verwaltung nur aufgrund der Gesetze tätig zu werden. Auch dieses Prinzip ist im § 114 BAO einfachgesetzlich festgehalten. Darüber hinaus haben die Abgabenbehörde bei Vollziehung der Gesetze die Grundrechte zu wahren. *Kotschnigg* bezeichnet dies als das verfassungsrechtliche Dreieck, bestehend aus Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Legalität und Grundrechtsschutz.²

Alle diese über dem einfachgesetzlichen Recht stehenden Bestimmungen müssen von den Behörden beim Vollzug der Gesetze beachtet werden, um mögliche Verfahrensfehler zu vermeiden.

Die Festsetzung der Abgaben durch die Abgabenbehörden erfolgt mittels Bescheid. Grundlage des Abgabenbescheids ist die Abgabenerklärung, welche im Regelfall den verfahrenseinleitenden Schritt darstellt. Bei Bedenken bezüglich Richtigkeit der Abgabenerklärung hat die Behörde den wahren Sachverhalt zu erforschen.³ Hierfür ist ein Beweisverfahren durchzuführen. „Beweisen“ definiert der VwGH als *„ein behördliches Urteil über die Gewißheit des Vorliegens*

¹ § 114 Abs 1 Bundesabgabenordnung BGBl I 1961/194.

² *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO (2011) 54 Rz 5.

³ § 161 Abs 2 BAO.

einer entscheidungsrelevanten Tatsache [...] herbeizuführen".⁴ Das Beweisverfahren bildet somit die Grundlage für die festzustellenden Tatsachen und den daraus resultierenden Abgabenbescheid. Ebenso findet es im Verfahren vor dem BFG Anwendung⁵, sofern weitere Sachverhaltsfeststellungen erforderlich sind.

Die Aufgabe des Beweisverfahrens besteht darin, konkrete materielle Ansprüche geltend zu machen.⁶ Zu diesem Zweck ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt festzustellen, dieser Sachverhalt ist rechtlich zu beurteilen und eine mögliche Rechtsfolge daraus abzuleiten. Zu diesem Zweck müssen die relevanten Rechtsnormen ermittelt werden, in einem weiteren Schritt sind die Beweise aufzunehmen und letztlich sind die aufgenommenen Beweise zu würdigen und aus dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist der rechtserhebliche Sachverhalt abzuleiten.

Die Aufgabe des Beweisverfahrens liegt darin, dem Abgabepflichtigen rechtliches Gehör zu verschaffen und damit der Sichtweise der Abgabenbehörde, über die realen Geschehnisse entgegenzutreten. Es handelt sich um ein Abwehrrecht gegenüber dem Staat, das vor willkürlichen Eingriffen schützt.

Das Verfahren vor den Abgabebehörden als öffentlich-rechtliches Verfahren entspricht jenem eines Officialverfahrens, somit einem Verfahren, in dem es Aufgabe der Behörde ist, die verfahrensleitenden Schritte zu setzen die notwendig sind, um eine Sachentscheidung treffen zu können. Jedoch ist der Grundsatz der Officialmaxime abgeschwächt, den Abgabepflichtigen treffen Mitwirkungs-, und teils Vorsorgepflichten. Dies resultiert aus der Eigenart der abgabenrechtlichen Materie. Im Unterscheid zum AVG handelt es sich beim Abgabeverfahren um ein Massenverfahren. In diesem wird der Abgabepflichtige als Beweismittel gegen sich selbst in Anspruch genommen, da er gesetzlich dazu verpflichtet ist den für die Abgabenerhebung relevanten Sachverhalt offenzulegen.⁷ Im Gegensatz zu anderen Verwaltungsverfahren wird im Abgabeverfahren das „Pferd von hinten aufgezügelt“. Eine Überprüfung der Angaben erfolgt regelmäßig erst dann, wenn Zweifel an der Richtigkeit aufkommen, andernfalls wird ein Bescheid aufgrund jenes Sachverhalts erlassen, der vom Abgabepflichtigen in einer Steuererklärung offengelegt wurde. Ein Bescheiderlass ohne Bescheidebegründung ist zulässig, wenn dem Vorbringen des Steuerpflichtigen vollinhaltlich entsprochen wird.⁸

Bei der Durchführung des Beweisverfahrens sind einige Grundsätze zu beachten, als Beispiele sind zu nennen⁹: die erwähnte Officialmaxime der §§ 114 und 183 BAO, in diesem

⁴ VwGH 14.12.1994, 93/16/0191; VwGH 14.12.1994, 89/16/0014.

⁵ § 269 Abs 2 BAO.

⁶ Kotschnigg, Beweisrecht 56 Rz 10.

⁷ Kotschnigg, Beweisrecht 54 Rz 5.

⁸ § 93 Abs 3 lit a BAO.

⁹ Ritz/Koran, Bundesabgabenordnung⁷ (2021) § 166 Rz 2.

Zusammenhang stehend der Grundsatz der materiellen Wahrheit¹⁰, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung.¹¹

Die zur Feststellung einer Tatsache heranzuziehenden Beweismittel sind in der BAO demonstrativ aufgezählt.¹² Diese finden sich in den §§ 168 bis 182 BAO. Es handelt sich um die folgenden Beweismittel: Urkunde, Zeugenaussage, Sachverständigenbeweis und Augenschein. Eine Reihe weiterer Beweismittel wurde von der Rechtsprechung aufgezeigt, wie zum Beispiel die Parteieneinvernahme¹³ oder von einer Partei vorgelegte Gutachten.¹⁴

Die BAO selbst enthält kaum Vorschriften betreffend das zur Beweisgewinnung durchzuführende Beweisverfahren, § 183 BAO ist die zentrale Bestimmung. Er legt die Unmittelbarkeit des Beweisverfahrens¹⁵ sowie den Grundsatz des Parteiengenhörs fest. Im Wesentlichen handelt es sich beim Beweisverfahren der BAO um Verwaltungspraxis, Fortentwicklung durch den VwGH und Übernahme aus dem AVG.

Gegen mangelhafte Abgabenbescheide steht dem Abgabepflichtigen die Bescheidbeschwerde an das BFG und in weiterer Folge die Revision an den VwGH oder die Beschwerde an den VfGH grundsätzlich offen, sofern die formellen Voraussetzungen gegeben sind.

¹⁰ VwGH 21.12.2010, 2007/05/0231.

¹¹ *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch (2015) § 166 470.

¹² *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 166 Rz 6.

¹³ VwGH 16.10.1992, 91/17/0124.

¹⁴ VwGH 21.10.1993, 92/15/0079.

¹⁵ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 183 Rz 1.

2 Grundsätze des Beweisverfahrens

2.1 Der Beweis

2.1.1 Allgemein

Der Beweis dient dazu, die Abgabenbehörde davon zu überzeugen, dass sich ein Geschehen in der realen Welt so und nicht anders zugetragen hat.¹⁶ Etwas zu beweisen heißt somit, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen.¹⁷ Der Beweis steht dabei immer in Beziehung zu der im konkreten Fall anzuwendenden Rechtsnorm. Rechtlich nicht relevante Sachverhalte bedürfen keines Beweises. Es ist Aufgabe der Behörde im Zuge des Beweisverfahrens die anzuwendenden Rechtsnormen festzustellen und die realen Geschehnisse darauf hin zu überprüfen, ob sie eine Rechtsfolge auslösen. Zur Feststellung des Sachverhaltes bedient sich die Behörde der sogenannten Beweismittel. Als Beweismittel bezeichnet man Personen und Gegenstände, die Informationen über reale Geschehnisse liefern.¹⁸ Hierzu zählen die gesetzlich normierten „klassischen“, sowie die „neuen“, durch die Judikatur erhobenen Beweismittel.

Der Beweis ist das Ergebnis der Beweiswürdigung, und steht am Ende des Beweisverfahrens, welches mit der Sachverhaltsfeststellung endet.

2.1.2 Entscheidungsrelevante Tatsachen

Das AVG bezeichnet den Zweck des Ermittlungsverfahrens, den für eine Erledigung maßgebenden Sachverhalt festzustellen.¹⁹ Der Sachverhalt ist als Ergebnis einer vorgenommenen Würdigung den Tatsachen nachgelagert. Die Begrifflichkeit verschwimmt, da die Begriffe Sachverhalt und Tatsache meist synonym verwendet werden. Allerdings ist es sinnvoll eine Unterscheidung vorzunehmen und den Sachverhalt als Produkt der behördlichen/richterlichen Tätigkeit anzusehen.

Die entscheidungsrelevanten Tatsachen sind Gegenstand des Beweises. Tatsachen sind nach einer Definition des OGH „konkrete, nach Raum und Zeit bestimmte, vergangene oder gegenwärtige Geschehnisse und Zustände der Außenwelt oder des menschlichen Seelenlebens.“²⁰ Es kann sich hierbei sowohl um äußere Tatsachen, somit Ereignisse in der Außenwelt, als auch innere Tatsachen, welche Vorgänge des menschlichen Gefühls- und Seelenlebens betreffen (der

¹⁶ Kotschnigg, Beweisrecht 57 Rz 11.

¹⁷ VwGH 14.12.1994, 93/16/0191; VwGH 18.06.1995, 89/16/0014.

¹⁸ VwGH 15.06.2018, 2018/11/0059.

¹⁹ § 37 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz BGBl 51/1991.

²⁰ OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58.

im Abgabeverfahren nicht relevante Vorsatz – ausgenommen Finanzstrafverfahren), welche im Abgabenverfahren von untergeordneter Bedeutung sind.²¹

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, insbesondere aufgrund der Officialmaxime und dem Grundsatz der materiellen Wahrheit, die entscheidenden Rechtsnormen zu ermitteln, die entscheidungsrelevanten Tatsachen festzustellen und diese mittels Beweises zu erhärten.²²

Welche Tatsachen als entscheidungsrelevant zu qualifizieren sind, ergibt sich aus dem materiellen Recht. Insofern besteht eine Wechselbeziehung zwischen Sachverhalt und maßgeblicher Rechtsnorm, da die Rechtsnorm über den festzustellenden Sachverhalt bestimmt, als auch der Sachverhalt über die Anwendbarkeit der Rechtsnorm entscheidet. Werden falsche Rechtsnormen herangezogen, wirkt sich dies nachteilig auf den Sachverhalt aus.²³ Die Folge kann ein mangelhafter und somit anfechtbarer Bescheid sein.²⁴

Die anzuwendenden Rechtsvorschriften selbst sind nicht Gegenstand des Ermittlungsverfahrens, es handelt sich nicht um festzustellende Tatsachen (*iura novit curia*). Hiervon ausgenommen ist ausländisches Recht.²⁵

2.1.3 Beweisbedürftigkeit

Die Beweisbedürftigkeit ergibt sich *e contrario* aus § 167 Abs 1 BAO, der vorsieht, dass offenkundige Tatsachen keines Beweises bedürfen. Nicht-offenkundige Tatsachen hingegen sind von Amtswegen von der Abgabenbehörde mittels Beweises festzustellen.²⁶ Rechtlich unrelevante Tatsachen bedürfen keines Beweises. Dabei handelt es sich um jene Tatsachen, die nicht geeignet sind, eine Rechtswirkung auszulösen.²⁷ In manchen Fällen genügt auch die Glaubhaftmachung (siehe Abschnitt 2.3.3).

2.1.4 Beweislast

Die insbesondere das Zivilrecht betreffende Thematik der Beweislast, beschäftigt sich mit der Frage, welche Partei einem Prozess die Überprüfung von Tatsachen zuführen muss, um durch deren Feststellung eine Rechtsfolge ableiten zu können. Der Beweislast ist die Behauptungslast vorgelagert, wobei Last in diesem Fall eher als Verpflichtung zu verstehen ist.

Auf *Rosenberg* geht die allgemeine Beweislastregel zurück, wobei es sich um eine auf den Zivilprozess zugeschnittene Formulierung handelt, nach der jede Partei die Beweislast für das

²¹ Kotschnigg, Beweisrecht 84 Rz 69.

²² VwGH 20.10.1992, 91/08/0096.

²³ Kotschnigg, Beweisrecht 61 Rz 19.

²⁴ VwGH 01.07.1993, 93/09/0051.

²⁵ VwGH 22.03.1993, 92/10/0403.

²⁶ § 39 Abs 2 AVG.

²⁷ Kotschnigg, Beweisrecht 84 Rz 69.

Vorliegen von begünstigenden Tatsachen zu tragen hat.²⁸ Wer etwas behauptet, muss dies auch beweisen.

Die Grundformel der Behauptungs- und Beweislast lässt sich nicht ohne weiteres auf das Abgabeverfahren übertragen. Zum einen handelt es sich beim Abgabeverfahren um ein öffentlich-rechtliches Verfahren, welches von der *Offizialmaxime* geprägt ist, in dem die Behörde den Sachverhalt von sich aus umfassend aufzuklären hat. Behauptungen sind von der Behörde ebenso einem Beweis zu unterziehen (in anderen Verfahrensordnungen hingegen muss der Behauptende auch beweisen, insbesondere im Zivilprozess).

Zum anderen treffen den Abgabepflichtigen umfassende Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten. Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige nach Maßgabe der Abgabenvorschriften die bedeutsamen Umstände offenzulegen. Dies erfolgt meist durch die Abgabe von Steuererklärungen. Der Abgabepflichtige wird als Beweismittel gegen sich selbst eingesetzt²⁹, wobei es aufgrund der Eigenart des Abgabeverfahrens im Sinne eines automationsunterstützten Masseverfahrens, meist bei einer Behauptungslast bleibt und diese Behauptungen der behördlichen Erledigung zu Grunde gelegt werden. Das Ermittlungs- und Beweisverfahren wird meist erst dann eingeleitet, wenn an den Behauptungen Zweifel bestehen.

Aufgrund der *Offizialmaxime* obliegt der Abgabenbehörde grundsätzlich die Beweislast, sofern gesetzlich keine Beweislastumkehr vorgesehen ist.³⁰ Dies ist immer dann der Fall, wenn den Abgabepflichtigen Offenlegungs- oder Mitwirkungspflichten treffen. Diese Pflichten des Abgabepflichtigen bedeuten nicht, dass eine Beweislastumkehr zu seinen Lasten stattfindet.³¹ In Fällen, in denen die Behörde erst auf Antrag tätig wird, obliegt dem Abgabepflichtigen die Behauptungs- und Beweislast.

Ein Beispiel für eine Behauptungs- und Beweislast findet sich in den §§ 124 ff BAO, in denen die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht normiert sind. Die Buchführung verpflichtet zur Aufzeichnung rechtlich relevanter Tatsachen, die der Beweiswürdigung unterliegen. Bestehen Zweifel an den Aufzeichnungen hat die Behörde zu beweisen, dass diese fehlerhaft sind.³² Ebenso hat der Abgabepflichtige in der Abgabenerklärung wahrheitsgemäß die Tatsachen offenzulegen. Bei einem Zweifel über Angaben kann die Glaubhaftmachung ausreichen (vgl § 138 BAO). Wer eine für sich günstigere Tatsache behauptet, muss diese beweisen.³³

²⁸ Rosenberg, Die Beweislast⁵ (1965) 98.

²⁹ Kotschnigg, Beweisrecht 483 Rz 3.

³⁰ VwGH 08.08.1996, 92/14/0052; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0090.

³¹ Hengstschläger/Leeb, Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz § 39 Rz 9 (Stand 1.7.2005, rdb.at).

³² Ritz/Koran, BAO⁷ § 132a Rz 63.

³³ Rosenberg, Beweislast⁵ 98.

2.1.5 Beweismaß

Der Grad der Überzeugung, der bei der Behörde vorliegen muss, um eine Tatsache als wahr anzusehen, heißt Beweismaß. Unterschiedliche Verfahrensordnungen verlangen einen unterschiedlichen Grad der Überzeugung. So fordert beispielsweise laut Rspr des OGH die ZPO oder StPO den vollen Beweis. Eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit wird in der neueren Rspr nicht mehr gefordert, es wird das Beweismaß einer hohen Wahrscheinlichkeit angenommen.³⁴

Die BAO enthält keine Regelung zum Grad der geforderten Überzeugung, nach Rechtsprechung des VwGH ist das Beweismaß der BAO jenes der größeren Wahrscheinlichkeit.³⁵

In bestimmten Fällen genügt die Glaubhaftmachung. Glaubhaftmachung bedeutet laut Rechtsprechung des VwGH, dass die Behörde von der Wahrscheinlichkeit einer Tatsache überzeugt wird.³⁶ Die Glaubhaftmachung fordert im Gegensatz zum Beweis einen niedrigeren Überzeugungsgrad des zur Entscheidung berufenen Organs. Sofern Tatsachen keines Beweises bedürfen, genügt die Glaubhaftmachung. So haben Bücher, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind bei der Abgabenerhebung dem Bescheid zugrunde zu legen, sofern keine Zweifel an der Richtigkeit bestehen.³⁷

2.1.6 Einteilung der Beweise

2.1.6.1 *Einteilung nach Zweck in Hauptbeweis und Gegenbeweis*

Während der Hauptbeweis aus der Grundregel des Beweises entspringt und daher dem Beweis bestimmter Tatsachen durch die beweisbelastete Partei dienen soll, versucht der Beweis des Gegenteils, die Tatsachen der Gegenseite zu widerlegen.³⁸ Aufgrund der bereits erörterten Beweislastverteilung im Abgabeverfahren, welches durch Offizialmaxime und Mitwirkungspflichten geprägt ist, ist eine Unterteilung in Hauptbeweis und Gegenbeweis mE von untergeordneter Rolle, da die Behörde für die Sachverhaltsfeststellung in alle Richtungen zu ermitteln hat.

2.1.6.2 *Einteilung nach dem Ziel in Vollbeweis und Glaubhaftmachung*

Der volle Beweis wird im Abgabenrecht nicht gefordert, es genügt das entscheidungsbefugte Organ von der größeren Wahrscheinlichkeit zu überzeugen (siehe Abschnitt 2.1.5). Es findet ein abgeschwächtes Beweismaß Anwendung. Eine weitere Abschwächung des Beweismaßes

³⁴ OGH 27.01.2016, 4 Ob 208/15i.

³⁵ VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078.

³⁶ VwGH 28.09.2000, 96/16/0343.

³⁷ § 163 Abs 2 BAO.

³⁸ Kotschnigg, Beweisrecht 77 Rz 47.

findet sich bei der Glaubhaftmachung, welche als Beweis der Wahrscheinlichkeit bezeichnet wird.³⁹ Hierfür finden sich diverse Beispiele im Gesetz (§§ 125 Abs 4, 138 Abs 1, 171 Abs 3...).

2.1.6.3 Einteilung nach Art der Beweisführung

Es wird unterschieden zwischen unmittelbarem und Indizienbeweis. Während sich beim unmittelbaren Beweis gesetzliche Tatbestandsmerkmale unmittelbar aus Tatsachen ergeben⁴⁰, wird beim indirekten Beweis aufgrund erwiesener Tatsachen mittels Erfahrungswerten und logischer Schlussfolgerung auf die entscheidungsrelevanten Tatsachen geschlossen.⁴¹ Dies ist regelmäßig bei inneren Umständen der Fall. Auch der Indizienbeweis ist ein vollwertiger Beweis.⁴² Ein Sonderfall ist der Anscheinsbeweis. Es handelt sich um eine Art des Indizienbeweises, somit einen mittelbaren Beweis, der sich an Erfahrungssätzen bei typischen Geschehensabläufen orientiert. Es geht um den Nachweis von Sachverhalten, die sich erfahrungsgemäß in typischen Ablauffolgen ereignen, sodass von einer erwiesenen Tatsache auf die entscheidungsrelevante Tatsache geschlossen werden kann.⁴³

2.1.7 Ergebnis des Beweisverfahrens

Das Ergebnis des Beweisverfahrens kann aus Sicht des Abgabepflichtigen folgende Ergebnisse liefern:

2.1.7.1 Der Beweis ist geglückt

Die Tatsachen, die vom Abgabepflichtigen behauptet wurden, werden von der Abgabenbehörde oder vom Gericht als erwiesen festgestellt. Aufgrund der Eigenart des Abgabeverfahrens als Masseverfahren, in dem eine Überprüfung sämtlicher Abgabeerklärungen nicht möglich ist, wird den Behauptungen des Abgabepflichtigen in den meisten Fällen Glauben geschenkt und werden diese dem Bescheid zugrunde gelegt.

Kommen an den Angaben des Abgabepflichtigen Zweifel auf, erfolgt eine Überprüfung. In diesem Fall wird das Ermittlungsverfahren von Amts wegen eingeleitet.⁴⁴

³⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 166, Rz 4.

⁴⁰ Kotschnigg, Beweisrecht 80 Rz 55.

⁴¹ VwGH 26.07.2006, 2001/14/0174; VwGH 27.03.2008, 2006/13/0109.

⁴² VwGH 21.02.2013, 2009/13/0258.

⁴³ Ritz/Koran, BAO⁷ § 166, Rz 5.

⁴⁴ § 161 Abs 2 BAO.

2.1.7.2 *Der Beweis ist nicht geglückt*

Die Behörde kann nicht vom Vorliegen bestimmter Tatsachen überzeugt werden, sie kommt zu dem Schluss, dass sich der Sachverhalt anders zugetragen hat. Für den Abgabepflichtigen stellt sich die Frage ob gegen die Entscheidung ein Rechtsmittel möglich ist (Hierzu Abschnitt 5.4 Begründungsmängel).

2.1.7.3 *Non liquet*

Eine Feststellung war aufgrund mangelhafter Beweislage nicht möglich. In diesem Fall kommen die Regeln über die Beweislastverteilung zur Anwendung, wobei die allgemeine Grundregel (geprägt durch *Rosenberg*) vorsieht, dass ein gescheiterter Beweis dem zulasten fällt, der sich auf einen für ihn günstigeren Umstand beruft (sofern es nicht spezielle Beweislastregeln gibt). Die auf das Zivilverfahren zugeschnittene Grundregel kann mE aus den oben angeführten Gründen nicht ohne Weiteres auf das Abgabeverfahren angewendet werden, da die Abgabenbehörde auch Behauptungen zu überprüfen hat, sofern dies möglich und zumutbar ist. Allerdings ist eine *non liquet* Situation möglich, wenn der Abgabepflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt.

2.2 Grundsätze des Beweisverfahrens

Das Beweisverfahren der Bundesabgabenordnung ist von Grundsätzen bestimmt, die sich aus dem Gesetz ergeben und durch Rechtsprechung des VwGH konkretisiert wurden:

2.2.1 Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Gemäß § 114 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabevorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgaben nicht verkürzt werden. Zu diesem Zweck haben sie alle erforderlichen Tatsachen zu erheben. Es handelt sich hierbei um eine einfachgesetzliche Wiederholung des Gleichheitsgrundsatzes, sowie des Legalitätsprinzips.⁴⁵

Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt eine Auslegung der Steuervorschriften dahingehend, dass steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nur zulässig sind, wenn diese gesetzlich vorgesehen sind.⁴⁶ Eine ausdehnende Auslegung zum Zwecke einer gleichmäßigen Besteuerung ist nicht zulässig.⁴⁷

⁴⁵ Ritz/Koran, BAO⁷ § 114 Rz 1.

⁴⁶ VwGH 07.09.1990, 90/14/0188.

⁴⁷ VwGH 11.04.2011, 2007/17/0041.

Um die gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, hat die Abgabenbehörde von Amts wegen die materielle Wahrheit zu erforschen.

2.2.2 **Offizialmaxime**

Das Abgabeverfahren ist ein öffentlich-rechtliches Verfahren, welches durch den Grundsatz der Offizialmaxime bestimmt ist. Dieser ergibt sich aus dem § 115 BAO:

Die Abgabenbehörde hat abgabepflichtige Fälle zu erforschen und von Amts wegen, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung wesentlich sind. Die Offizialmaxime dient dem gesetzlichen Postulat der Gleichheit der Besteuerung gerecht zu werden,⁴⁸ somit dem Gleichheitsgrundsatz. Im Beweisverfahren umfasst die Offizialmaxime insbesondere die amtswegige Aufnahme aller erforderlichen Beweise, wobei sie nicht an die Beweisanträge der Parteien gebunden ist, sie hat daher auch ohne Beweisanträge die zur Sachverhaltsermittlung erforderlichen Beweise aufzunehmen. Ebenso dürfen Sachverhaltsdarstellungen des Abgabepflichtigen nicht ungeprüft einem Bescheid zugrunde gelegt werden.⁴⁹

Die Offizialmaxime ist kein absoluter Grundsatz. Sie ist begrenzt durch das verfassungsrechtliche Legalitätsprinzip, welches Behörden an verfahrensrechtliche Grundsätze bindet. Dies ist einerseits dahingehend zu verstehen, dass gewisse Verfahrensstandards (Beweismethodenverbote) einzuhalten sind, oder in sensibleren Bereichen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben muss. Zum anderen sind die Grundsätze des Verwaltungsverfahrens zu beachten, wie beispielsweise die Prozessökonomie, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.⁵⁰

Faktisch begrenzt wird die Ermittlungstätigkeit durch Unmöglichkeit, Unzulässigkeit oder Unzumutbarkeit der Sachverhaltsermittlung.⁵¹

Die Offizialmaxime endet jedenfalls dort, wo Feststellungen getroffen werden, die für die Erhebung der Abgaben nicht wesentlich sind,⁵² oder in Fällen, bei denen nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann.⁵³

⁴⁸ VwGH 04.09.1986, 86/16/0114.

⁴⁹ VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023.

⁵⁰ Langheinrich/Ryda, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteiengehör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil I), FJ 1998, 19.

⁵¹ Vogel, Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht, FJ 1973, 123ff; VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172; VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136.

⁵² Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 19

⁵³ VwGH 25.10.1995, 94/15/0131.

2.2.2.1 Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten

Den Abgabepflichtigen treffen im Abgabeverfahren erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten. Als Beispiel nennt das Gesetz Auslandssachverhalte.⁵⁴ Diese Mitwirkungspflichten stehen in einer Wechselwirkung zum Grundsatz der Offizialmaxime:

Beim Abgabenverfahren handelt es sich im Regelfall um ein Massenverfahren, in dem der Abgabepflichtige aufgrund seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht⁵⁵ dazu aufgefordert ist die entscheidungsrelevanten Tatsachen in einer Steuererklärung der Abgabenbehörde offen zu legen. Besondere Offenlegungs- und Aufzeichnungspflichten treffen die buchführungspflichtigen Unternehmer: § 124 BAO verweist aufs materielle Recht und stellt eine Buchführungspflicht für gewisse Steuerpflichtige auf, welche (die Bücher) auf Verlangen vorzulegen haben.⁵⁶ In der Praxis wird ein Ermittlungsverfahren somit erst dann durchgeführt, wenn die Behörde Zweifel an den Angaben des Abgabepflichtigen hat.⁵⁷ Der Bürger wird somit als Beweismittel gegen sich selbst in Anspruch genommen, da er den steuerlich relevanten Sachverhalt aufzubereiten und offenzulegen hat.⁵⁸

Neben diesen allgemeinen Mitwirkungspflichten trifft den Abgabepflichtigen immer dann eine „erhöhte Mitwirkungspflicht“, wenn die Behörde nicht in der Lage ist zu ermitteln oder nur unter erschwertem Aufwand.⁵⁹ Bereits genannt wurden Auslandssachverhalte.⁶⁰ In diesen Fällen fehlt der Abgabenbehörde oft aufgrund faktischer oder rechtlicher Hindernisse die Möglichkeit Ermittlungen zu tätigen.

Bei atypischen Geschehnisabläufen ist aus Sicht des VwGH eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen gegeben. Dies wäre der Fall, wenn „...das Verhalten des Steuerpflichtigen zu Zweifeln Anlass gibt...“. Wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und diese nicht zweifelsfrei aufklären kann, soll das steuerliche Risiko tragen.⁶¹ Diese Rechtsprechung ist mE zweifelhaft, da sie faktisch zu einer Beweislastumkehr führt.

Bei abgabenrechtlichen Befreiungen und Begünstigungen wird nach Rechtsprechung des VwGH ebenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht gefordert, wobei dies nicht dahingehend zu verstehen ist, dass die Amtswegigkeit in diesen Fällen gänzlich entfällt. Der Behörde obliegt es weiterhin den Sachverhalt aufzuklären, „...die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt abgeschwächt in den Hintergrund.“⁶² Die Frage ob erhöhte Mitwirkungspflichten des

⁵⁴ § 115 Abs 1 BAO; § 183 Abs 1 BAO.

⁵⁵ § 119 Abs 1 BAO.

⁵⁶ § 138 Abs 2 BAO.

⁵⁷ VwGH 14.11.1990, 86/13/0042.

⁵⁸ Kotschnigg, Beweisrecht 704 Rz 2.

⁵⁹ Langheinrich/Ryda, Das Beweisverfahren im Steuerrecht (Teil 1), FJ 2010, 386; VwGH 24.10.1980, 1230/78.

⁶⁰ § 115 Abs 1 BAO; VwGH 12.06.1990, 89/14/0173.

⁶¹ VwGH 19.05.1988, 87/16/0165.

⁶² VwGH 19.06.1989, 88/15/0089.

Abgabepflichtigen bei Begünstigungen bestehen, betrifft mE nicht allein das Amtswegigkeitsprinzip, sondern auch die Behauptungs- und Beweislast, da begünstigende Umstände oft in der Sphäre des Abgabepflichtigen liegen und von der Behörde nicht ohne Mitwirkung festgestellt werden können (zum Beispiel bei Vorliegen außergewöhnliche Belastungen).

Darüber hinaus finden sich weitere gesetzlich normierte erhöhte Mitwirkungspflichten bei der Vertreterhaftung des § 9 BAO ⁶³, dem Nachweis der zurückgelegten Kilometer im Sinne des § 4 Abs 2 Sachbezugs-VO ⁶⁴ oder beim Beweis der Richtigkeit von Anbringen.⁶⁵

2.2.2.2 Antragsgebundenes Verfahren

Die amtswegige Einleitung des Verfahrens ist durchbrochen, wo die Abgabenbehörde auf Antrag (beispielsweise einen Antrag auf Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO) einen Verwaltungsakt zu erlassen hat. In diesem Fall ist eine Sachverhaltsermittlung unstatthaft ⁶⁶, jedoch ist im antragsgebundenen Verfahren der Grundsatz der materiellen Wahrheit ebenfalls gültig.

2.2.2.3 Nachweispflichten

Eine Einschränkung besteht auch dann, wenn den Abgabepflichtigen gewissen Nachweispflichten treffen. Das sind jene Fälle in denen das Gesetz bestimmte Unterlagen als erforderlich zum Nachweis von Tatsachen ansieht.⁶⁷ Nachweispflichten ergeben sich aus § 138 BAO.

2.2.2.4 Vorfragen

Des Weiteren ist eine amtswegige Erledigung der Behörde dann verwehrt, wenn eine Vorfrage von öffentlichen Gerichten entschieden wurde, welche der Feststellung einer im Abgabeverfahren relevanten Tatsache dient, sofern im Verfahren, in dem über die Vorfrage abgesprochen wurde, aufgrund des Amtswegigkeitsprinzips entschieden wurde.⁶⁸

2.2.3 Grundsatz der materiellen Wahrheit

In engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Officialmaxime steht der Grundsatz der materiellen Wahrheit. Er ist verankert im § 115 Abs 1 BAO. Die Abgabenbehörde hat die objektive Wahrheit, somit die entscheidungsrelevanten

⁶³ VwGH 25.06.1990, 89/15/0063.

⁶⁴ VwGH 27.02.2003, 99/15/0193.

⁶⁵ § 138 Abs 1 BAO.

⁶⁶ VwGH 15.09.1993, 92/13/0004.

⁶⁷ VwGH 17.12.1996, 92/14/0176.

⁶⁸ § 116 Abs 2 BAO.

Tatsachen, zu erforschen.⁶⁹ Sie hat dies von Amts wegen zu tun, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Die Abgabenbehörde ist nicht an das Vorbringen der Parteien gebunden,⁷⁰ jedoch hat sie dieses zu berücksichtigen.⁷¹ Dem Abgabepflichtigen ist die Möglichkeit einzuräumen sich rechtliches Gehör zu verschaffen.⁷²

Die Behörde hat bei der Sachverhaltsermittlung sowohl positive als auch negative Umstände für den Abgabepflichtigen in Betracht zu ziehen,⁷³ wobei dies durch die Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird.

Die Ermittlung des Erkenntnisverfahrens unterliegen somit nicht der Disposition der Parteien und können nicht außer Streit gestellt werden.⁷⁴ Eine „Wahrunterstellung“ ist dem Verwaltungsverfahren, somit auch dem Abgabeverfahren fremd. Darunter ist zu verstehen, das Parteivorbringen ohne weitere Feststellungen als wahr angesehen werden.⁷⁵

2.2.4 Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel

§ 166 BAO sieht vor, dass alles als Beweismittel in Betracht kommt, was geeignet ist die entscheidungsrelevanten Tatsachen festzustellen.⁷⁶ Daraus folgt, dass alle Beweismittel gleichwertig sind.⁷⁷ Unter Gleichwertigkeit der Beweismittel wird verstanden, dass jedes Beweismittel selbstständig zu beurteilen ist und dass der innere Wahrheitsgehalt ausschlaggebend ist.⁷⁸ In diesem Zusammenhang steht die freie Beweiswürdigung, da keine Beweisregeln einem bestimmten Beweismittel mehr Beweiskraft einräumen.

Die BAO enthält in den §§ 168 bis 182 eine demonstrative Aufzählung speziell geregelter Beweismittel: Urkundenbeweis, Zeugenbeweis, Sachverständige und Augenschein. Es handelt sich hierbei um die klassischen Beweismittel.

Neben den gesetzlichen Beweismitteln gibt es eine Vielzahl an Erkenntnisquellen, die der Sachverhaltsaufklärung dienen können. Als Beispiele sein genannt: Aussagen von Auskunftspersonen,⁷⁹ Gutachten der Parteien;⁸⁰ telefonische Auskünfte.⁸¹ Aufgrund des Grundsatzes der

⁶⁹ Langheinrich/Ryda, Beweismittel im Verfahren vor den (Abgaben-)Behörden und den Verwaltungsgerichten (Teil 1), FJ 2015, 229.

⁷⁰ Lampert/Engel in Rosenkranz/Kahl (Hrsg), AVG (2021) § 37 Rz 3.

⁷¹ VwGH 29.09.1986, 84/08/0131.

⁷² § 115 Abs 2 BAO.

⁷³ § 115 Abs 3 BAO.

⁷⁴ VwGH 27.09.2013, 2011/05/0065.

⁷⁵ Hengstschläger/Leeb, AVG § 37 Rz 5/1 (Stand 1.4.2021, rdb.at).

⁷⁶ VwGH 21.09.2006, 2006/15/0090.

⁷⁷ VwGH 14.05.1985, 84/04/0112.

⁷⁸ VwGH 24.05.1974, 1579/73, VwSlg 8619 A/1974.

⁷⁹ VwGH 18.09.1991, 91/13/0072.

⁸⁰ VwGH 21.10.1993, 92/15/0079.

⁸¹ VwGH 26.02.2004, 2002/16/0054.

Gleichwertigkeit der Beweismittel ist mE den klassischen Beweismitteln nicht der Vorzug vor gesetzlich nicht normierten Beweismitteln zu geben.

In gewissen Fällen findet der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel dahingehend eine Einschränkung, dass das Gesetz ein bestimmtes Beweismittel für die Beweiserbringung erfordert (bswp erfordert der Kfz-Freibetrag einen Eintrag im Behindertenpass).⁸²

2.2.5 Grundsatz der freien Beweiswürdigung

§ 167 Abs 2 BAO statuiert den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Darunter ist einerseits zu verstehen, dass alle Beweismittel gleichwertig sind und dass es keine Beweisregeln gibt.⁸³ Andererseits obliegt es der Behörde festzustellen, ob ein Beweis als erbracht anzusehen ist. Sie hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Entscheidend für die Erbringung eines Beweises ist somit der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahme,⁸⁴ feste Beweisregeln sind der BAO bis auf Ausnahmen fremd. Eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung statuiert § 168 BAO, der den Urkundenbeweis zum Inhalt hat und auf den Urkundenbeweis der Zivilprozessordnung verweist. Bei öffentlichen Urkunden stellt das Gesetz Beweisregeln auf, die die freie Beweiswürdigung ausschalten.⁸⁵ Diese Urkunden begründen den vollen Beweis, der darauf erklärten Tatsachen.⁸⁶ Eine weitere Ausnahme besteht für Tatsachen, die aufgrund von abgabenrechtlichen Vorschriften in bestimmter Form zu beweisen sind.⁸⁷

Wird gesetzlich keine bestimmte Form für die Beweiserbringung gefordert, gilt der Grundsatz der Gleichwertigkeit der Beweismittel uneingeschränkt.⁸⁸

Allerdings hat die Abgabenbehörde die Feststellung des Sachverhalts nicht „nach freiem Belieben“ vorzunehmen⁸⁹, vielmehr müssen die Erwägungen schlüssig, daher in Einklang mit den Gesetzen der Logik und allgemeiner menschlicher Erfahrung sein.⁹⁰ Die Beweiswürdigung ist nicht deshalb bereits unschlüssig, weil aus den Ermittlungsergebnissen auch andere Schlussfolgerungen gezogen werden können.⁹¹ Das Ergebnis des Beweisverfahrens ist im Abgabebescheid zu begründen, sofern dem Vorbringen nicht vollinhaltlich stattgegeben wird.⁹²

⁸² Tanzer/Unger in Tanzer/Unger (Hrsg), BAO 2020/2021 (2021) 220.

⁸³ Ritz/Koran, BAO⁷ § 167 Rz 6.

⁸⁴ VwGH 24.03.1994, 92/16/0031.

⁸⁵ Rechberger/Klicka in Rechberger/Klicka (Hrsg), Kommentar zur ZPO⁵ (2019) § 292 ZPO Rz 15.

⁸⁶ § 292 Abs 1 Österreichische Zivilprozessordnung, RGBl 113/1895.

⁸⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 167 Rz 6.

⁸⁸ VwGH 16.01.2023, 2022/13/0104.

⁸⁹ VwGH 18.04.1977, 2942/76.

⁹⁰ VwGH 16.06.1992, 92/08/0062.

⁹¹ VwGH 21.10.1992, 92/02/0157.

⁹² § 93 Abs 3 lit a BAO.

Den Grad der Überzeugung hinsichtlich der aufgenommenen Beweise, der von der Behörde oder dem Richter bei seiner Entscheidung anzuwenden ist, nennt man Beweismaß.⁹³ Das Beweismaß in der BAO ist jenes der größeren Wahrscheinlichkeit,⁹⁴ es handelt sich um einen abgeschwächten Grad der Überzeugung. Im Abgabeverfahren wird nicht der „volle Beweis“ wie in anderen Verfahrensordnungen (wie dem Finanzstrafverfahren) gefordert. Siehe auch Abschnitt 2.1.6.

Im Abgabeverfahren wird von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen angenommen, die gegenüber den anderen Optionen eine überragende Wahrscheinlichkeit, oder die Gewissheit der Richtigkeit, für sich hat und die anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt, oder zumindest weniger wahrscheinlich erschienen lässt.⁹⁵ Der Nachweis einer Tatsache im „naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn“ ist nicht erforderlich.⁹⁶

Eine vorweggenommene Beweiswürdigung ist nicht zulässig, es sind nur aufgenommene Beweise zu würdigen.⁹⁷ In diesem Zusammenhang stehen die Grundsätze der materiellen Wahrheit und die Officialmaxime, welche verlangen, dass alle erforderlichen Beweise zu erheben sind und erst dann eine Beweiswürdigung zu erfolgen hat. Ebenso sind alle Beweise zu würdigen, um eine vorweggenommene Beweiswürdigung auszuschließen. Ausgenommen hiervon sind nur Beweise, die nicht wesentlich sein können.⁹⁸

Kann eine Tatsache nicht festgestellt werden (non liquet), dann hat die Abgabenbehörde davon auszugehen, dass diese Tatsache nicht stattgefunden hat.⁹⁹

2.2.6 Grundsatz des Parteiengehörs

Den Parteien des Abgabenverfahrens ist die Möglichkeit einzuräumen, sich über aufgenommene Beweise und zum Ergebnis des Beweisaufnahmeverfahrens zu äußern.¹⁰⁰ Hierbei handelt es sich um einen fundamentalen Grundsatz eines rechtsstaatlichen Verfahrens.¹⁰¹

Das Recht auf Parteiengehör umfasst das Recht auf Information, das Recht auf Äußerung und das Recht auf Beachtung des Geäußerten durch die Behörde.¹⁰² Das Recht auf Information beschränkt sich auf Tatsachen und Beweisergebnisse. Vor Abschluss des Beweisverfahrens ist der Partei die Möglichkeit einzuräumen, sich zu den Beweisergebnissen zu äußern.¹⁰³

⁹³ *Rechberger in Fasching/Konecny*, Zivilprozessgesetze³ III/1 § 266 Rz 8 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

⁹⁴ *Kotschnigg*, Beweisrecht 100 Rz 98.

⁹⁵ VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132.

⁹⁶ VwGH 23.02.1994, 92/15/0159.

⁹⁷ VwGH 17.12.2001, 97/14/0134.

⁹⁸ VwGH 30.01.2020, 2019/16/0215.

⁹⁹ VwGH 16.06.1992, 92/08/0062.

¹⁰⁰ § 115 Abs 2 BAO; § 183 Abs 4 BAO.

¹⁰¹ VwGH 17.11.2020, 2020/13/0064.

¹⁰² *Kotschnigg*, Beweisrecht 895 Rz 50.

¹⁰³ VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157.

Überlegungen zur Beweiswürdigung¹⁰⁴ oder rechtliche Schlussfolgerungen¹⁰⁵ sind davon nicht umfasst, allerdings ist in der Bescheidbegründung die Beweiswürdigung offenzulegen.¹⁰⁶ Das Parteiengehör ist unter Rücksichtnahme auf die Officialmaxime zu gewähren und hat somit von Amts wegen zu erfolgen.¹⁰⁷ Ausfluss des Rechtes auf Information ist die Akteneinsicht,¹⁰⁸ welche vom Abgabepflichtigen selbst zu beantragen ist.¹⁰⁹

Das Recht auf Äußerung räumt dem Abgabepflichtigen das Recht ein, alles vorzubringen was sich auf seine Rechtsstellung günstig auswirkt, und verpflichtet die Behörde sich damit auseinanderzusetzen.¹¹⁰ Einer Entscheidung dürfen nur solche Tatsachen zugrunde gelegt werden, zu denen die Parteien des Abgabeverfahrens Stellung nehmen konnten.¹¹¹

2.2.7 Grundsatz mittelbares Verfahren

Die Beweisaufnahme im Abgabeverfahren kann mittelbar erfolgen. Dies bedeutet, dass das zur Sachentscheidung berufene Organ an der Beweisaufnahme nicht selbst teilnehmen muss.¹¹² Die Möglichkeit der mittelbaren Beweisaufnahme ergibt sich aus § 183 Abs 2, welche eine Beweisaufnahme im Wege der Amtshilfe oder durch andere Abgabenbehörden ermöglicht.

Neben der Beweisaufnahme mittels Amtshilfe, ist unter Mittelbarkeit des Verfahrens weiters zu verstehen, dass Beweisergebnisse aus anderen Verfahren verwendet und verwertet werden dürfen.¹¹³ Eine Wiederholung der Beweisaufnahme ist dabei nicht erforderlich.¹¹⁴

Es besteht für den Abgabepflichtigen kein Anspruch auf Teilnahme an der Beweisaufnahme,¹¹⁵ beispielsweise auch nicht beim Augenscheinsbeweis.¹¹⁶

2.2.8 Beweis und Grundrechte

2.2.8.1 Grundrechtecharta

In abgabenrechtlichen Sachverhalten, in denen harmonisiertes Recht der Europäischen Union zur Anwendung kommt, wie beispielsweise im Bereich der Umsatzsteuer¹¹⁷, ist die Europäische Grundrechte Charta von Bedeutung. Diese statuiert im Artikel 41 ein „Recht auf gute

¹⁰⁴ VwGH 25.03.1992, 86/13/0055.

¹⁰⁵ VwGH 27.06.1989, 89/14/0117.

¹⁰⁶ VwGH 28.05.1997, 94/13/0243.

¹⁰⁷ Attlmayr in Rosenkranz/Kahl (Hrsg), AVG (2021) § 45 Rz 25.

¹⁰⁸ § 90 Abs 1BAO.

¹⁰⁹ VwGH 10.02.1982, 81/13/0140.

¹¹⁰ VwGH 12.06.1990, 90/11/0110.

¹¹¹ VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157.

¹¹² Kotschnigg, Beweisrecht 879 Rz 11.

¹¹³ VwGH 05.07.1960, 2101/57.

¹¹⁴ VwGH 15.12.1982, 82/13/0169.

¹¹⁵ VwGH 30.09.1991, 91/19/0088.

¹¹⁶ VwGH 10.06.1964, 1615/63.

¹¹⁷ VwGH 23.01.2013, 2010/15/0196.

Verwaltung“. Ein weiteres europäisches Grundrecht das im Zusammenhang mit dem Beweisverfahren steht ist Artikel 47 GRC, der das „Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht“ statuiert.

2.2.8.2 *EMRK*

Das Recht auf ein faires Verfahren wird im Artikel 6 der europäischen Menschenrechtskonvention statuiert. Allerdings findet dies nur in Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche oder im Fall einer strafrechtlichen Anklage Anwendung. Die EMRK ist im Anwendungsbereich des Unionsrechts subsidiär anwendbar, da sie Artikel 47 GRC entspricht.

2.2.8.3 *Legalitätsgrundsatz*

Artikel 18 B-VG sieht vor, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Dies spielt speziell bei Ermessensentscheidungen eine Rolle. Ermessensentscheidungen müssen im Rahmen gesetzlicher Vorgaben nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen werden.¹¹⁸

2.2.8.4 *Gleichheitsgrundsatz*

Der Gleichheitsgrundsatz, statuiert in Artikel 7 B-VG, fordert die staatliche Verwaltung dazu auf, die Rechtsunterworfenen gleich zu behandeln. Eine differenzierte Behandlung ist nur zulässig, sofern dies gesetzlich geboten ist. Die einfach gesetzliche Ausgestaltung findet sich in § 114 Abs 1 BAO. Wie auch das Legalitätsprinzip verbietet der Gleichheitsgrundsatz unsachliche und willkürliche Entscheidungen.¹¹⁹

2.2.8.5 *Datenschutz*

Aufgrund der unmittelbaren Geltung der europäischen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und dem dazu ausführenden Datenschutzgesetz ist bei automationsunterstützter Verarbeitung personenbezogener Daten das Grundrecht auf Datenschutz zu wahren. Hierbei geht es um die Achtung von Privat- und Familienleben und die Geheimhaltung solcher Daten, wenn ein schutzwürdiges Interesse besteht. Eine einfach-gesetzliche Verankerung findet sich in den §§ 48ff BAO.

¹¹⁸ § 20 BAO.

¹¹⁹ VwGH 02.07.1992, 90/16/0167.

2.3 Nicht-Beweispflichtige Tatsachen

2.3.1 Offenkundige Tatsachen

Für offenkundige Tatsachen verlangt das Gesetz keinen Beweis.¹²⁰ Hierbei handelt es sich um jene Tatsachen, die der Behörde bereits im Zuge der Amtstätigkeit bekannt gemacht wurden oder von deren Richtigkeit die Behörde überzeugt ist, da sie allgemein bekannt sind (notorische Tatsachen).¹²¹ Allgemein bekannt sind Tatsachen, die der Durchschnittsmensch aus der alltäglichen Erfahrung herleiten kann.¹²²

Der Partei sind offenkundige Tatsachen vorzulegen und die Möglichkeit zu geben diese zu widerlegen.¹²³

2.3.2 Gesetzlich vermutete Tatsachen

Auch gesetzlich vermutete Tatsachen bedürfen gemäß § 167 BAO keines Beweises. Es gibt Rechtsvermutungen, bei denen das Gesetz bei Vorliegen bestimmter Verhältnisse davon ausgeht, dass gewisse Rechtsfolgen eintreten und Tatsachenvermutungen, bei denen eine gewisse Tatsache angenommen wird.¹²⁴

Es gibt widerlegbare und unwiderlegbare Vermutungen¹²⁵: Gemäß § 163 Abs 1 BAO haben formell ordnungsgemäße Bücher die Vermutung der Richtigkeit für sich. Ein weiteres Beispiel für eine widerlegbare gesetzliche Vermutung ist § 26 Abs 2 ZustG, nach dem eine Zustellung als bewirkt gilt, wenn es in entsprechender Form hinterlegt wird. Ein Beispiel für eine unwiderlegbare gesetzliche Vermutung findet sich in § 44f AVG, welches die Zustellung mittels Edikt regelt.

2.3.3 Glaubhaftmachung

In gewissen Fällen sieht das Gesetz vor, dass eine Glaubhaftmachung ausreichend ist, es ist somit kein Beweis erforderlich.¹²⁶ Glaubhaftmachung bedeutet die Abgabenbehörde von der Wahrscheinlichkeit einer Tatsache zu überzeugen.¹²⁷ Im Fall der Glaubhaftmachung genügt als Überzeugungsgrad die größere Wahrscheinlichkeit.¹²⁸

¹²⁰ § 167 Abs 1 BAO.

¹²¹ *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 167 BAO 471; VwGH 28.10.1994, 91/17/0064; VwGH 17.10.1995, 94/08/0269; VwGH 27.04.1993, 90/04/0265.

¹²² VwGH 23.01.1986, 85/02/0210.

¹²³ VwGH 17.10.1995, 94/08/0269.

¹²⁴ *Attlmayr in Rosenkranz/Kahl* (Hrsg), AVG § 45 Rz 16.

¹²⁵ *Langheinrich/Ryda*, FJ 2015, 229.

¹²⁶ § 167 Abs 2 BAO.

¹²⁷ VwGH 18.10.1995, 93/13/0290.

¹²⁸ *Kotschnig*, Beweisrecht 79 Rz 53.

§ 138 Abs 1 BAO sieht eine Glaubhaftmachung bezüglich des Inhalts von Anbringen vor, wenn eine Beweisführung nicht zugemutet werden kann.¹²⁹ Dies ist jedoch nicht als allgemeiner Grundsatz, sondern als Spezialfall zu verstehen.¹³⁰ Es ist daher nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen eine Berufung auf eine Glaubhaftmachung möglich, in den übrigen Fällen bedürfen Tatsachen gemäß § 167 BAO eines Beweises.

Die Glaubhaftmachung unterliegt der freien Beweiswürdigung.¹³¹

¹²⁹ § 138 Abs 1 BAO.

¹³⁰ VwGH 18.10.1995, 93/13/0290.

¹³¹ VwGH 18.10.1995, 93/13/0290.

3 Die Beweismittel der BAO

Beweismittel sind Personen und Gegenstände, mit deren Hilfe ein Beweis erbracht werden soll.¹³² In den §§ 168 bis 182 BAO findet sich eine demonstrative Aufzählung möglicher Beweismittel. Darüber hinaus finden sich in der Judikatur eine Vielzahl weiterer möglicher Beweismittel. Die angeführten Beweismittel sind auch für das Verwaltungsgerichtsverfahren anzuwenden. Im Fall einer Beschwerde an das BFG kann dieses das Ermittlungsverfahren von einer Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.¹³³ Ein Neuerungsverbot gibt es im abgaberechtlichen Beschwerdeverfahren nicht. Hierunter versteht man, dass auch neue Tatsachen, Beweise und Beweisangebote im Beschwerdeverfahren zu berücksichtigen sind.¹³⁴

3.1 Urkunden

3.1.1 Begriffsbestimmung

Eine Definition der Urkunde findet sich in der BAO nicht, es wird auf die ZPO verwiesen.¹³⁵ Jedoch wird die Urkunde auch in der ZPO nicht definiert, der Begriff wird in der ZPO vorausgesetzt. Die herkömmliche Definition versteht unter einer Urkunde jede Verkörperung eines Gedankens aufgrund menschlicher Tätigkeit.¹³⁶ Eine moderne Urkundendefinition nach *Brunner* bezeichnet eine Urkunde als: „Ergebnis der Erfassung von Gedanken durch Zeichen, die optisch erfassbar sind, auf einem der Sinneswahrnehmung zugänglichen Trägermedium“. ¹³⁷ Auf die Art des verwendeten Materials, die Schriftzeichen und die Herstellung kommt es nicht an, sofern der Urkundeninhalt feststellbar und verständlich ist.

Ob eine solche Aufzeichnung mit der Absicht vorgenommen wurde, einen Gedanken festzuhalten, ist unerheblich (Absichts- und Zufallsurkunde), ebenso der festgehaltene Inhalt (jedes Schriftstück kann als Urkunde dienen).¹³⁸

Tonbänder, Schall- Geruchs- und Geschmacksträger zählen nicht zu den Urkunden; Bildaufnahmen zählen als Augenschein, sofern sie nicht menschliche Aufzeichnungen in Schriftform wiedergeben.¹³⁹

Eine Urkunde im abgabenrechtlichen Verfahren muss somit folgende Eigenschaften aufweisen: es muss sich um ein menschlich erzeugtes Schriftstück in leserlicher Form, somit in allgemein verständlichen Schriftzeichen handeln, in dem ein Gedanke festgehalten wird, wobei es nicht

¹³² *Rechberger in Fasching/Konecny*, Zivilprozessgesetze³ III/1 § 266 ZPO Rz 98 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹³³ § 269 Abs 2 BAO.

¹³⁴ § 270 Abs 1 BAO.

¹³⁵ § 168 BAO.

¹³⁶ VwGH 20.09.1990, 86/07/0208.

¹³⁷ *Bittner in Fasching/Konecny*, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 1 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹³⁸ *Kotschnigg*, Beweisrecht 708 Rz 15.

¹³⁹ *Bittner in Fasching/Konecny*, ZPG³ III/1 § 292 ZPO, Rz 2 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

auf die Art des verwendeten Datenträgers ankommt (elektronische Urkunden). Automatisch generierte Schriftstücke entsprechen somit nicht dem Begriff einer Urkunde.¹⁴⁰

3.1.2 Öffentliche und private Urkunden

Nach dem Urkundenverfasser ist zwischen öffentlichen und privaten Urkunden zu unterscheiden. Öffentliche Urkunden sind jene, die von einer österreichischen Behörde in Ausübung ihres Amtes, oder von Personen mit öffentlichem Glauben, ausgestellt wurden.¹⁴¹ Personen mit öffentlichem Glauben sind Notare oder auch Ziviltechniker. Des Weiteren werden bestimmte Urkunden ex lege wie öffentliche Urkunden behandelt.¹⁴²

Eine Urkunde muss im Zuständigkeitsbereich der handelnden Behörde liegen, um als öffentliche Urkunde zu gelten. Ebenso unterliegen öffentliche Urkunden der freien Beweiswürdigung, wenn ihnen gesetzliche Voraussetzungen fehlen. Das ist der Fall, wenn eine Behörde außerhalb ihres Zuständigkeitsbereiches einen Urkundenbeweis erstellt, oder wenn Formvorschriften nicht eingehalten werden.¹⁴³ Ein Beispiel dafür ist eine Niederschrift gem. § 87 BAO, die nicht den dort vorgesehen Formalitäten entspricht.

Als öffentliche Urkunden kommen in Betracht:

Bescheide¹⁴⁴; Niederschriften,¹⁴⁵ Firmenbuchauszüge; Unbedenklichkeitsbescheinigung.¹⁴⁶

Öffentlichen Urkunden gleichgestellt sind Abschriften, beziehungsweise Aufzeichnungen von öffentlichen Urkunden.¹⁴⁷

Ausländische Urkunden sind wie öffentliche Urkunden zu behandeln, sofern es zwischenstaatliche Regelungen gibt, andernfalls unterliegen auch sie der freien Beweiswürdigung.¹⁴⁸

Jede Urkunde, die keine öffentliche Urkunde ist, ist als Privaturkunde anzusehen.¹⁴⁹

3.1.3 Urkundeninhalt

Inhaltlich unterscheidet man zwischen Dispositiv- und Zeugnisurkunden (oder Beweisurkunden). Dispositivurkunden lassen einen Rechtsakt nach außen in Erscheinung treten und verkörpern diesen, sie sind der unmittelbare Beweis des Rechtsvorganges selbst.¹⁵⁰ Dazu zählen bspw

¹⁴⁰ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 1 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁴¹ § 292 Abs 2 ZPO.

¹⁴² Ritz/Koran, BAO⁷ § 168 Rz 1.

¹⁴³ Kotschnigg, Beweisrecht 721 Rz 50.

¹⁴⁴ VwGH 27.02.1967, 1131/66.

¹⁴⁵ VwGH 21.02.1996, 94/14/0062.

¹⁴⁶ VwGH 28.03.1985, 83/16/0009.

¹⁴⁷ § 168 BAO.

¹⁴⁸ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 19 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁴⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 168 Rz 5.

¹⁵⁰ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 37 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

Bescheidausfertigungen, Vertragsurkunden oder Wertpapiere.¹⁵¹ Die Zeugnisurkunde berichtet über einen außerhalb ihr (der Urkunde) liegenden Umstandes¹⁵², wie Rechnungen, Notizen oder Briefe.

3.1.4 Beweiskraft

Die Beweiskraft öffentlicher und privater Urkunden richtet sich nach den Bestimmungen der ZPO.¹⁵³ Es wird unterschieden zwischen Echtheit und Richtigkeit von Urkunden.

3.1.4.1 *Echtheit*

Eine Urkunde ist echt, wenn sie vom angegebenen Aussteller stammt.¹⁵⁴ Für die öffentliche Urkunde stellt das Gesetz die Vermutung der Echtheit auf.¹⁵⁵ Es besteht die Verpflichtung der Behörde die Echtheit zu prüfen.¹⁵⁶ Der Beweis, dass eine Urkunde nicht vom Aussteller stammt, ist möglich.¹⁵⁷

Privaturkunden haben keine Echtheitsvermutung für sich. In der ZPO gilt eine Privaturkunde als echt, sofern die Echtheit von der gegnerischen Partei nicht bestritten wird.¹⁵⁸ Ein Verweis auf diese Bestimmung findet sich in der BAO nicht, da ihr die Rollenverteilung des Zivilprozesses fremd ist.¹⁵⁹

Hinsichtlich Echtheit stellt das Gesetz eine „qualifizierte Vermutung“ für gewisse Privaturkunden auf. So liefern handschriftlich unterschriebene Urkunden den vollen Beweis dafür, dass die Urkunde vom Aussteller stammt.¹⁶⁰ Der eigenhändigen Unterschrift gleichgestellt ist die qualifizierte elektronische Signatur.¹⁶¹ Wiederum ist der Beweis des Gegenteils möglich.

3.1.4.2 *Richtigkeit*

Die Richtigkeit betrifft den festgehaltenen Inhalt einer Urkunde, in Übereinstimmung mit den realen Geschehnissen. Für echte öffentliche Urkunden wird die Richtigkeit ihres Inhalts vermutet. Sie begründen vollen Beweis für die beurkundeten Tatsachen.¹⁶² Dabei handelt es sich um eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung, da dem zur Entscheidung berufenen Organ verwehrt ist, den Urkundeninhalt nach freier Überzeugung zu beurteilen. Ein

¹⁵¹ Kotschnigg, Beweisrecht 712 Rz 26.

¹⁵² Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 37 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁵³ § 168 BAO.

¹⁵⁴ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 40 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁵⁵ § 310 Abs 1 ZPO.

¹⁵⁶ VwGH 11.09.1984, 83/07/0323.

¹⁵⁷ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 40 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁵⁸ § 312 Abs 1 ZPO.

¹⁵⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 168 Rz 9.

¹⁶⁰ Hengstschläger/Leeb, AVG § 47 Rz 13 (Stand 1.7.2005, rdb.at).

¹⁶¹ § 4 Abs 1 Signaturgesetz BGBl I Nr 190/1999.

¹⁶² Ritz/Koran, BAO⁷ § 168 Rz 8.

Gegenbeweis ist jedoch zulässig, erst in diesem Fall kommt es zur freien Beweiswürdigung.¹⁶³ Zu beachten ist dabei, dass die Richtigkeit einer öffentlichen Dispositionsurkunde, welche einen Hoheitsakt bekundet, nicht widerlegt werden kann, da sie den Hoheitsakt nur wiedergibt.¹⁶⁴ Die Frage der Richtigkeit wäre mit entsprechendem Rechtsmittel zu klären. Beglaubigte Abschriften öffentlicher Urkunden haben wie das Original die Vermutung der Echtheit und Richtigkeit für sich.¹⁶⁵ Der Inhalt einer Privaturkunde unterliegt der freien Beweiswürdigung. Eine beglaubigte Privaturkunde ist wie eine öffentliche Urkunde zu behandeln.¹⁶⁶

3.1.5 Abgrenzungsfragen

Aufgrund der gesetzlich normierten Beweislastregeln betreffend Echtheit und Richtigkeit öffentlicher Urkunden ist eine Abgrenzung zu anderen Beweismitteln erforderlich. Jene Beweismittel, welche nicht die Voraussetzungen für einen Urkundenbeweis erfüllen, können als Augenscheinsbeweis zu berücksichtigen sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es an der Schriftlichkeit mangelt (wie bei Ton- oder Videoaufnahmen).¹⁶⁷

Bei einem Sachverständigengutachten kann es sich um eine private Urkunde handeln, wenn das Gutachten von einer Privatperson beigelegt wurde.¹⁶⁸

Die Befragung eines Zeugen stellt einen Urkundenbeweis dar, wenn der Zeuge nicht unmittelbar im Verfahren befragt wird, sondern ein Vernehmungsprotokoll herangezogen wird. In diesem Fall liegt eine öffentliche Urkunde mit den bereits ausgeführten Rechtsfolgen vor.¹⁶⁹

3.2 Zeugen

3.2.1 Begriffsbestimmung

Zeugen sind physische Personen (nur natürliche Personen¹⁷⁰), die mündlich über Wahrnehmungen von Vorgängen und Tatsachen berichten, die sie außerhalb des Verfahrens wahrgenommen haben.¹⁷¹ Es kann sich um äußere oder auch innere Tatsachen handeln. Im Unterschied zum Sachverständigen soll der Zeuge weder seine Beobachtungen beurteilen noch daraus Schlussfolgerungen ableiten.¹⁷²

¹⁶³ Bittner in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 292 ZPO Rz 43 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁶⁴ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 168 473.

¹⁶⁵ § 168 BAO.

¹⁶⁶ Ritz/Koran, BAO⁷ § 168 Rz 9.

¹⁶⁷ Kotschnigg, Beweisrecht 714 Rz 34.

¹⁶⁸ Kotschnigg, Beweisrecht 714 Rz 35.

¹⁶⁹ Kotschnigg, Beweisrecht 715 Rz 36.

¹⁷⁰ VwGH 31.03.1992, 90/15/0124.

¹⁷¹ VwSlg 13.340 A/1990.

¹⁷² Frauenberger in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 320 Rz 1 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

Jede natürliche Person, die zeugnisfähig ist und sich auf österreichischem Staatsgebiet befindet trifft eine Zeugnispflicht, wenn entsprechende Wahrnehmungen gemacht wurden. Diese Pflicht umfasst das Erscheinen vor Behörde oder Gericht, die Pflicht auszusagen und, sofern dies als notwendig erscheint, die Pflicht zu schwören bei eidesstattlicher Vernehmung.¹⁷³ Ausnahmen von dieser allgemeinen Zeugnispflicht können sich aus dem internationalen Recht ergeben¹⁷⁴, so trifft beispielsweise Diplomaten keine Pflicht zur Zeugenaussage.¹⁷⁵

Der Abgabepflichtige ist im eigenen Verfahren nicht als Zeuge zu vernehmen, da dies dem Selbstbelastungsverbot widersprechen würde.¹⁷⁶

3.2.2 Vernehmungsverbot § 170 BAO

§ 170 BAO zählt taxativ auf, welche Personen nicht als Zeuge vernommen werden dürfen. Die Vernehmungsverbote gelten auch für Auskunftspersonen und sind von Amts wegen zu beachten.¹⁷⁷

Das Vernehmungsverbot gilt für:

3.2.2.1 *Nicht wahrnehmungsfähige Personen*

Hierunter fallen jene Personen, die aufgrund ihres körperlichen oder geistigen Zustandes nicht in der Lage sind, Wahrnehmungen zu machen oder diese wiederzugeben. Ob ein solcher Zustand vorliegt, ist im konkreten Einzelfall zu entscheiden und unterliegt somit der freien Beweiswürdigung¹⁷⁸.

3.2.2.2 *Geistliche Amtsverschwiegenheit*

Geistliche sind Personen, die innerhalb einer Glaubensgemeinschaft priesterliche Funktionen ausüben, oder ausgeübt haben¹⁷⁹, sofern ihnen in der Beichte oder unter anderem Siegel geistlicher Verschwiegenheit etwas anvertraut wird.¹⁸⁰

¹⁷³ Kotschnigg, Beweisrecht 733 Rz 1.

¹⁷⁴ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, § 169 474.

¹⁷⁵ Ritz/Koran, BAO⁷ § 169 Rz 1.

¹⁷⁶ Kotschnigg, Beweisrecht 736 Rz 10.

¹⁷⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 170 Rz 1.

¹⁷⁸ Frauenberger in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 320 Rz 3 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁷⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 170 Rz 3.

¹⁸⁰ § 170 Z 2 BAO.

3.2.2.3 *Amtsverschwiegenheit*

Öffentlich-rechtliche Organe sind nicht zu befragen, wenn sie durch eine Aussage das Amtsgeheimnis verletzt würden. Eine Entbindung von der Amtsverschwiegenheit ist möglich. Die Entbindung erfolgt mittels Bescheid.¹⁸¹

3.2.3 **Aussageverweigerungsrecht § 171 BAO**

Von den Vernehmungsverboten ist das Aussageverweigerungsrecht gemäß § 171 BAO zu unterscheiden. Während Ersteres von Amts wegen zu berücksichtigen ist, sind die Entschlagsrechte vom Zeugen geltend und glaubhaft zu machen.¹⁸² Die Entschlagung der Aussage durch einen Zeugen stellt keine zu würdigende Tatsache dar.¹⁸³

Ein Aussageverweigerungsrecht gilt für folgende Personen:

3.2.3.1 *Angehörige*

Angehörige des Abgabepflichtigen im Sinne des § 25 BAO dürfen die Aussage entschlagen. Die Behörde darf über die Gründe der Entschlagung nicht weiter nachfragen.¹⁸⁴

3.2.3.2 *Verweigerung wegen strafgerichtlicher oder strafbehördlicher Verfolgung*

Ein Zeuge darf die Aussage verweigern, wenn durch eine Aussage die Gefahr einer strafgerichtlichen, finanzstrafbehördlichen oder sonstigen abgabenstrafbehördlichen Verfolgung für den Zeugen selbst, einen Angehörigen nach § 25 BAO oder einer Person für die ein Obsorge oder Vertretungsverhältnis besteht, droht.¹⁸⁵

Ob eine zu befürchtende verwaltungsstrafrechtliche Sanktion den Zeugen von seiner Aussage entbindet, wird in der Literatur unterschiedlich gewertet. So vertritt *Stoll* die Ansicht, dass eine verwaltungsstrafbehördliche Verfolgung kein Aussageverweigerungsrecht begründet.¹⁸⁶ Der Verfassungsgerichtshof hat entschieden, dass auch eine verwaltungsstrafrechtliche Sanktion das Recht auf Entschlagung begründet.¹⁸⁷

¹⁸¹ VfGH 18.06.1956, B 232/55.

¹⁸² § 171 Abs 3 BAO.

¹⁸³ VwGH 14.10.1992, 91/13/0158.

¹⁸⁴ *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 171 477.

¹⁸⁵ § 171 Abs 1 lit b BAO.

¹⁸⁶ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 171 Rz 7.

¹⁸⁷ VfGH 16.10.1997, B 66/97, 67/97.

3.2.3.3 Gesetzliche Verschwiegenheitspflichten

Ein weiterer Grund die Aussage zu verweigern, besteht für den Zeugen, wenn ihm gesetzlich anerkannte Verschwiegenheitspflichten obliegen, von denen er nicht entbunden wurde und wenn eine solche Pflicht durch eine Aussage verletzt würde.¹⁸⁸

Bei den gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten kommen insbesondere Verschwiegenheitspflichten freiberuflicher Berufsgruppen in Betracht.¹⁸⁹ Diese finden sich in den entsprechenden Gesetzen dieser Berufsgruppen:

§ 91 WTBG – Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftstreuhänder; § 9 Abs 2 RAO – Verschwiegenheitspflicht der Rechtsanwälte; § 37 NO – Verschwiegenheitspflicht der Notare; weitere Verschwiegenheitspflichten finden sich insbesondere in Gesundheitsberufen wie bei Ärzten oder Psychologen.

Im Einzelfall besteht bei allen Geheimhaltungspflichten die Möglichkeit den Zeugen davon zu entbinden.¹⁹⁰ Dies ist teilweise bereits im entsprechenden Gesetz festgelegt oder wird aus dem Normzweck abgeleitet.¹⁹¹

Das im Verfassungsrang stehende Bankgeheimnis des § 38 Bankwesengesetz verpflichtet Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, beschäftigte und sonst für Kreditinstitute tätige Personen, Geheimnisse die ihnen aufgrund eines Geschäftsverhältnisses mit ihren Kunden anvertraut oder zugänglich gemacht wurden nicht zu offenbaren. Jedoch ist das Bankgeheimnis zugunsten der Finanzverwaltung dahingehend gelockert, dass im § 38 Abs 2 Z 10 bis 13 Ausnahmen statuiert sind.

Die Verschwiegenheitspflicht entbindet den Zeugen nicht davon Aufzeichnungen zu führen. Diese sind so zu führen, dass eine Einsichtnahme ohne Verletzung der Verschwiegenheitspflicht genommen werden kann.¹⁹²

3.2.3.4 Geschäftsgeheimnis

Ebenso besteht ein Entschlagungsrecht, wenn durch die Offenbarung von Tatsachen ein Kunst-Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis verletzt würde.¹⁹³ Diese Formulierung entspricht jener des § 321 Abs 1 Z 5 ZPO. Unter dem Kunstgeheimnis ist nicht jede Fähigkeit zu verstehen, die sich auf körperliche oder geistige Fertigkeiten bezieht, sondern auf solche die wirtschaftlich

¹⁸⁸ § 171 Abs 1 lit c BAO.

¹⁸⁹ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 171 477.

¹⁹⁰ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 171 479.

¹⁹¹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 171 Rz 31.

¹⁹² VwGH 19.02.1992, 91/14/0216.

¹⁹³ § 171 Abs 1 lit c BAO.

verwertbar sind.¹⁹⁴ Ebenso ist das Berufsgeheimnis dahingehend einzuschränken, dass ein wirtschaftliches Interesse an der Nicht-Offenbarung bestehen muss.¹⁹⁵

3.2.3.5 Berufsmäßige Parteienvertreter

Gemäß § 171 Abs 2 BAO können auch berufsmäßige Parteienvertreter und ihre Angestellten die Aussage verweigern, wenn sie Kenntnis über relevante Tatsachen in ihrer Eigenschaft als Parteienvertretung erlangt haben. Hierzu zählen insbesondere Anwälte, Notare sowie Wirtschaftstreuhänder.

Das Entschlagungsrecht der beruflichen Parteienvertreter betrifft jene Fälle, in denen nicht bereits eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht besteht. Dies ist der Fall, wenn der Parteienvertreter von seiner Verschwiegenheit entbunden wurde.¹⁹⁶

3.2.4 Verfahrensrechtliche Aspekte

Soweit ein Zeuge zur Aussage verpflichtet ist, somit kein Vernehmungsverbot besteht oder ein Aussageverweigerungsrecht vorliegt, hat er entsprechende Unterlagen, wie Urkunden oder Geschäftsbücher vorzulegen.¹⁹⁷ Dies gilt auch für Auskunftspersonen.¹⁹⁸

Die Vorlage ist mittels Ordnungsstrafe gemäß § 111 BAO erzwingbar, eine Beschlagnahme kommt nach der BAO nicht in Betracht.¹⁹⁹

Die Einvernahme des Zeugen kann persönlich (mittels Vorladung) oder schriftlich erfolgen (keine Unmittelbarkeit im Abgabeverfahren). Die Entscheidung darüber liegt im Ermessen der Abgabebehörde.²⁰⁰ Das Erscheinen des Zeugen, sowie die Vorlage von Unterlagen kann mittels Zwangsstrafe durchgesetzt werden. Bei Nicht-Erscheinen kann mittels Bescheid der Kostenersatz aufgetragen werden, ebenso geht der Anspruch auf Zeugengebühr verloren.

Vor der Einvernahme ist der Zeuge über die Entschlagungsrechte zu belehren und über die Folgen einer Falschaussage aufmerksam zu machen, sowie über die persönlichen Verhältnisse zu befragen. Dies gilt auch für eine schriftliche Zeugenaussage.²⁰¹ Die Befragung über persönliche Verhältnisse dient dazu der Abgabebehörde Vernehmungsverbote oder Aussageverweigerungsrechte bekannt werden zu lassen.²⁰² Ob die Vernehmungsverbote oder Aussageverweigerungsrechte zu den Beweisverboten zählen wird im Abschnitt 4.7 Beweisverbote erörtert.

¹⁹⁴ Frauenberger in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 321 ZPO Rz 49 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁹⁵ Frauenberger in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 321 ZPO Rz 50 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

¹⁹⁶ Ritz/Koran, BAO⁷ § 171 Rz 37.

¹⁹⁷ § 172 Abs 1 BAO.

¹⁹⁸ § 143 Abs 3 BAO.

¹⁹⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 172 Rz 4.

²⁰⁰ VwGH 28.10.2008, 2006/15/0113.

²⁰¹ § 174 BAO.

²⁰² Ritz/Koran, BAO⁷ § 174 Rz 1a.

Eine vorsätzliche falsche Zeugenaussage in einem Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren (wozu das Abgabeverfahren oder Beschwerdeverfahren vor dem BFG zählen) stellt einen strafrechtlicher Tatbestand gemäß § 288 oder § 289 StGB dar.²⁰³

Werden die Belehrung oder Befragung unterlassen, stellt dies einen Verfahrensmangel dar,²⁰⁴ welcher einen Aussagenotstand begründen kann.²⁰⁵ Hierunter versteht man einen Entschuldigungsgrund, der zu Straffreiheit führen kann.²⁰⁶

Der Zeuge kann unter Eid gemäß Eidesgesetz befragt werden.²⁰⁷

Der Zeuge hat Anspruch auf Ersatz der ihm entstandenen Kosten. Dazu zählen insbesondere Reise- und Aufenthaltskosten, sowie eine Entschädigung für Zeitversäumnis.

3.3 Sachverständigenbeweis

3.3.1 Begriffsbestimmung

Sachverständige sind Personen mit besonderer Fachkunde, die, aufgrund einer öffentlichen Bestellung durch die Behörde in einem Verfahren bei der Sachverhaltsfeststellung mitwirken, indem sie Tatsachen erheben und daraus Schlussfolgerungen ziehen.²⁰⁸ Der Sachverständige wird als Hilfsorgan der Behörde tätig und vermittelt ihr das erforderliche Fachwissen.²⁰⁹ Das Ergebnis seiner Tätigkeit ist das Gutachten.²¹⁰

Gemäß § 177 BAO ist ein Sachverständiger beizuziehen, sofern dies für die Beweisaufnahme erforderlich ist. Das ist der Fall, wenn die Behörde nicht über das erforderliche Fachwissen verfügt,²¹¹ oder sich dieses nicht selbst aneignen kann.²¹² Öffentlich bestellt, sind die in der von der Justiz geführten Sachverständigen-, und Dolmetscherliste eingetragenen Personen.

Im Gutachten sind die zugrunde gelegten Tatsachen und wie die erhoben wurden anzuführen, andernfalls ist es mit einem wesentlichen Mangel behaftet.²¹³ Ein Gutachten kann dadurch entkräftet werden, indem nachgewiesen wird, dass es mit den Denkgesetzen oder Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht.²¹⁴

²⁰³ Ritz/Koran, BAO⁷ § 174 Rz 1.

²⁰⁴ Ritz/Koran, BAO⁷ § 174 Rz 1.

²⁰⁵ Ritz/Koran, BAO⁷ § 174 Rz 1.

²⁰⁶ § 290 Abs 1 Strafgesetzbuch BGBl. Nr. 60/1974.

²⁰⁷ § 175 BAO.

²⁰⁸ Hengstschläger/Leeb, AVG § 52 Rz 1 (Stand 1.7.2005, rdb.at); VwGH 16.01.1985, 84/03/0004.

²⁰⁹ VwGH 02.06.1999, 98/04/0242.

²¹⁰ Ritz/Koran, BAO⁷ § 177 Rz 1.

²¹¹ VwGH 25.10.1995, 93/15/0119.

²¹² VwGH 19.03.1998, 96/15/0005.

²¹³ VwGH 30.09.1997, 96/01/0944.

²¹⁴ VwGH 21.07.1993, 91/13/0231.

Dem Sachverständigen obliegt es nicht Rechtsfragen zu beurteilen.²¹⁵ Davon zu unterscheiden sind Fälle, in denen ausländisches Recht erhoben werden muss.

Von Gutachten öffentlich bestellter Sachverständigen sind jene zu unterscheiden, die vom Abgabepflichtigen selbst beigebracht werden. Bei diesen handelt es sich nicht um Sachverständigenbeweis im Sinne des § 177, da nur die Behörde einen solchen veranlassen kann.²¹⁶ Diesen Privatgutachten kommt derselbe Stellenwert zu wie jenen der öffentlich bestellten Sachverständigen. Beide unterliegen der freien Beweiswürdigung.²¹⁷ Liegen mehrere Gutachten vor, und beurteilen diese die Tatsachenfrage unterschiedlich, beziehungsweise liefern sie ein anderes Beweisergebnis, dann hat die Behörde in ihrer Entscheidung offenzulegen aus welchem Grund einem Gutachten der Vorzug gegeben wurde.²¹⁸

Vor der Sachentscheidung ist dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit einzuräumen sich zu dem zugrundeliegenden Gutachten zu äußern, um sein Recht auf Parteigehör wahren zu können.²¹⁹ Die Partei hat jedoch kein Fragerecht an den Sachverständigen.²²⁰

Die Bestellung zum Sachverständigen erfolgt mittels Bescheid, wogegen der Sachverständige Beschwerde erheben kann.²²¹

3.3.2 Aussageverweigerungsrecht

Wie der Zeuge kann auch der Sachverständige vom Entschlagungsrecht gemäß § 171 BAO Gebrauch machen.²²² Über die Enthebung ist mittels Bescheid zu verfügen. Wird dem Begehren auf Enthebung nicht entsprochen, kann der Sachverständige gegen den Bescheid Beschwerde erheben.²²³

Öffentliche Bedienstete sind als Sachverständige zu entheben, wenn ihnen die Tätigkeit als Sachverständige von ihrem Vorgesetzten aus dienstlichen Gründen untersagt wird oder wenn sie durch besondere Anordnung von ihrer Pflicht enthoben werden.²²⁴ Hierunter sind Anordnungen genereller Art zu verstehen, wie allgemeine Dienstanweisungen.²²⁵

²¹⁵ VwGH 17.12.1993, 93/15/0094.

²¹⁶ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 177 477.

²¹⁷ VwGH 25.04.2001, 99/13/0221.

²¹⁸ VwGH 15.04.1988, 85/17/0086.

²¹⁹ VwGH 28.05.1998, 96/15/0132.

²²⁰ VwGH 04.12.1990, 89/07/0010.

²²¹ VwGH 28.01.2002, 2001/17/0143.

²²² § 178 Abs 1 BAO.

²²³ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 178 BAO 489.

²²⁴ § 179 Abs 2 BAO.

²²⁵ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 178 BAO 490.

3.3.3 Befangenheit

Durch die Bestellung zum Sachverständigen wird er Organ der hoheitlichen Verwaltung.²²⁶ Aus diesem Grund sieht die BAO vor, dass er sich bei Vorliegen bestimmter Eigenschaften der Ausübung seines Amtes zu enthalten hat. Dies ist gemäß § 179 iVm § 76 BAO dann der Fall, wenn:

- die Bestellung die eigene Abgabenangelegenheit, oder die Abgabenangelegenheit eines Angehörigen oder die Abgabenangelegenheit einer gesetzlich vertretenen Person des Sachverständigen betrifft;
- der Sachverständige als Vertreter einer Partei bestellt ist;
- sonstige wichtige Gründe vorliegen, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;
- der Sachverständige im Beschwerdeverfahren des angefochtenen Bescheids beteiligt war.

Die Mitwirkung am erstinstanzlichen Verfahren begründet nicht jedenfalls eine Unbefangenheit, denn die Erstattung eines Gutachtens ist eine Mitwirkung am Beweisverfahren und nicht Mitwirkung bei der Bescheiderlassung.²²⁷ Hierunter ist zu verstehen, dass der Sachverständige als bescheiderlassendes Organ tätig war, oder an der Sprucherlassung mitgewirkt hat.²²⁸

Der Sachverständige ist über die Befangenheitsgründe zu belehren und hat eine mögliche Befangenheit von sich aus vorzubringen.²²⁹

Die Parteien haben die Möglichkeit Sachverständige abzulehnen, wenn sie glaubhaft machen, dass die Unbefangenheit oder die entsprechende Fachkenntnis fehlen. Ein Antrag auf Ablehnung kann vor Vernehmung des Sachverständigen erfolgen, zu einem späteren Zeitpunkt nur dann, wenn glaubhaft gemacht wird, dass der Ablehnungsgrund nicht bekannt war oder aufgrund eines unüberwindbaren Hindernisses nicht rechtzeitig geltend gemacht werden konnte. Über die Ablehnung ist Mittels Bescheid zu entscheiden. Gegen diesen Bescheid ist ein gesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.²³⁰

3.3.4 Verfahrensrechtliche Aspekte

3.3.4.1 Beeidigung

Sofern der Sachverständige nicht bereits aufgrund des Sachverständigengesetzes beeidigt, so hat er vor Beginn der Beweisaufnahme den Sachverständigeneid zu leisten, falls es die

²²⁶ § 76 Abs 1 BAO.

²²⁷ VwGH 13.04.2000, 99/07/0155.

²²⁸ Hengstschläger/Leeb, AVG § 53 Rz 4 (Stand 1.7.2005, rdb.at).

²²⁹ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 179 BAO 491.

²³⁰ § 179 Abs 2 BAO.

Abgabenbehörde aufgrund der besonderen Tragweite des Falles für erforderlich hält.²³¹ Laut Tanzer kommt der Wortfolge „...,falls es die Abgabenbehörde wegen der besonderen Tragweite des Falles für erforderlich hält,...“ keine normative Bedeutung zu, da ein Sachverständiger ohnehin nur beizuziehen sei, wenn dies unbedingt erforderlich ist.²³²

Dem ist kritisch zu widersprechen, da die Notwendigkeit des Sachverständigenbeweises in keinem Zusammenhang mit der Tragweite des Falles steht. Auch besteht ein Antragsrecht auf Eideserinnerung oder auf Vereidigung nicht.²³³

3.3.4.2 Sachverständigengebühr

Der Sachverständige hat Anspruch auf die ihm erwachsenen Gebühren. Hierzu zählen insbesondere Reisespesen, Barauslagen und Honorar für Gutachtenserstellung.²³⁴ Über die Gebühren wird mittels Bescheides abgesprochen²³⁵, ein Anspruch auf Gebührenvorschuss besteht nicht.²³⁶

3.4 Augenschein

3.4.1 Begriffsbestimmung

Unter einem Augenschein versteht man die von einem Behördenorgan zu Beweis Zwecken vorgenommene unmittelbare sinnliche Wahrnehmung von Tatsachen oder Vorgängen.²³⁷ Es geht dabei nicht nur um visuelle Wahrnehmungen, sondern auch um alle anderen wahrnehmbaren Tatsachen, wie Gerüche, Geschmäcker oder hörbare Eindrücke. Die Wahrnehmung der gesetzlich aufgezählten Beweismittel, und der zuordenbaren nicht normierten Beweismittel, ist kein Augenschein. So ist beispielsweise die „Wahrnehmung“ einer Urkunde Urkundenbeweis und nicht Augenschein. Dies ergibt sich aus einer systematischen Interpretation.²³⁸ Die Wahrnehmung von Aufzeichnungen am Computer oder anderen EDV-Anlagen stellt nach der hM einen Augenscheinsbeweis dar, ebenso elektronische Urkunden.²³⁹

Als Augenschein kommt die Besichtigung eines Arbeitszimmers, zur Feststellung, ob dieses dem Erwerbszweck dient, in Betracht.²⁴⁰

²³¹ § 180 Abs 1 BAO.

²³² Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 179 BAO 492.

²³³ Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³ (2021) I § 180 Rz 3.

²³⁴ § 181 Abs 1 BAO.

²³⁵ § 92 Abs 1 BAO.

²³⁶ Ritz/Koran, BAO⁷ § 181 Rz 1a.

²³⁷ VwGH 23.05.2000, 99/11/0200.

²³⁸ Hengstschläger/Leeb, AVG § 54 Rz 1 (Stand 1.7.2005, rdb.at).

²³⁹ Gitschthaler in Fasching/Konecny, ZPG³ III/1 § 368 ZPO Rz 5 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

²⁴⁰ VwGH 14.09.1994, 91/13/0233.

3.4.2 Verfahrensrechtliche Aspekte

Wenn besonderes Fachwissen erforderlich ist, dann ist gemäß § 182 Abs 1 BAO ein Sachverständiger beizuziehen. Die Beiziehung der Parteien ist nicht erforderlich.²⁴¹

Die Durchführung eines Augenscheins ist eine Amtshandlung gemäß § 141 Abs 1 BAO und als solche hat sie der Abgabepflichtige zu dulden.²⁴² Die Durchsetzung kann mittels Zwangsstrafe erreicht werden.²⁴³

Die Behörde hat bei Durchführung des Augenscheins darauf zu achten, dass kein Kunst-, Betriebs-, oder Geschäftsgeheimnis verletzt wird.²⁴⁴

Über die Durchführung eines Augenscheins ist gemäß § 87 Abs 2 BAO eine Niederschrift aufzunehmen. Nimmt der Abgabepflichtige an der Durchführung eines Augenscheins teil, ist ihm die Niederschrift vorzulegen und hat er diese zu unterschreiben. Eine mangelhafte Niederschrift verliert nicht jeglichen Beweiswert, sondern sie ist der freien Beweiswürdigung zu unterziehen.²⁴⁵

Es liegt im Ermessen der Behörde einen Augenschein durchzuführen. Wird ein Beweisantrag auf Durchführung von der Behörde abgelehnt, so hat sie dies im Bescheid zu begründen.²⁴⁶

Laut *Kotschnigg* hat der Augenschein im steuerrechtlichen Verfahren eine untergeordnete Bedeutung, das hat folgende Gründe: Steuerrecht ist Massenrecht, die Vornahme eines Augenscheins ist zeitintensiv. Somit hat der Augenschein im Abgabenverfahren Nachrang gegenüber Urkunden- und Sachverständigenbeweis.²⁴⁷

3.5 Gesetzlich nicht normierte Beweismittel

Neben den klassischen Beweismitteln kommt gemäß dem Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel alles Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des Sachverhaltes dienlich ist.²⁴⁸

Neben den klassischen Beweismitteln, die bereits dargestellt wurden, gibt es weitere Beweismittel. Grundsätzlich lassen sich diese „neuen“ Beweismittel einem gesetzlich normierten Beweismittel zuordnen. Soweit das nicht möglich ist, sind die Vorschriften über die nächstverwandten Beweismittel sinngemäß anzuwenden.²⁴⁹

²⁴¹ VwGH 19.10.1987, 87/10/0063.

²⁴² *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 182 Rz 3.

²⁴³ *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 182 494.

²⁴⁴ § 182 Abs 2 BAO.

²⁴⁵ VwGH 25.05.2005, 2001/17/0181.

²⁴⁶ VwGH 15.03.1989, 88/03/0138.

²⁴⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht 865 Rz 4.

²⁴⁸ VwGH 18.07.2001, 95/13/0152.

²⁴⁹ *Rechberger/Simotta*, Grundriss des österreichischen Zivilprozessrechts⁷ Rz 792.

Die Parteieneinvernahme ist gesetzlich nicht geregelt, stellt aber eines der wichtigsten Beweismittel dar.²⁵⁰

Obwohl gesetzlich nicht normiert zählt man die Parteieneinvernahme²⁵¹ zu den fünf klassischen Beweismitteln. Wer Partei im Abgabeverfahren ist regelt § 78 Abs 1 BAO, somit insbesondere der Abgabepflichtige und der Beschwerdewerber. Im Gegensatz zum Zeugen hat die Partei kein Aussageverweigerungsrecht, eine Falschaussage im strafrechtlichen Sinn ist jedoch nicht möglich und somit sanktionslos.²⁵² Das AVG bietet der Partei ein Aussageverweigerungsrecht, ebenso wie dem Zeugen.²⁵³

Als weitere Beweismittel kommen in Betracht: Aktenvermerke²⁵⁴; von der Partei vorgelegte Gutachten²⁵⁵; telefonische Auskünfte²⁵⁶; Aussagen von Auskunftspersonen²⁵⁷; telefonische Auskünfte²⁵⁸; Bericht über eine Außenprüfung²⁵⁹; Gerichtsbeschlüsse²⁶⁰; Fahrtenbuch²⁶¹; Foto, Ton-, Video- und Magnetbänder oder ähnliche Datenträger²⁶²; Gerichtsakten²⁶³; Inhalt eines Jahresabschlusses²⁶⁴; Strafakte²⁶⁵; Strafurteile²⁶⁶.

Keine Beweismittel sind laut Judikatur: Anonyme Mitteilungen²⁶⁷; Anscheinsbeweis – es handelt sich nicht um ein Beweismittel im technischen Sinn, sondern er ist der Beweiswürdigung zuzurechnen²⁶⁸; Außenprüfung – dient dazu Beweismittel zu gewinnen²⁶⁹; Steuererklärungen²⁷⁰.

²⁵⁰ VwGH 22.04.2009, 2008/15/0283.

²⁵¹ VwGH 16.10.1992, 91/17/0124.

²⁵² Langheinrich/Ryda, FJ 2015 229.

²⁵³ § 51 AVG.

²⁵⁴ VwGH 04.09.1986, 86/16/0080.

²⁵⁵ VwGH 21.10.1993, 92/15/0079.

²⁵⁶ VwGH 08.11.1989, 86/13/0164.

²⁵⁷ VwGH 18.09.1991, 91/13/0072.

²⁵⁸ VwGH 08.11.1989, 86/13/0164.

²⁵⁹ VwGH 27.04.1995, 93/17/0320.

²⁶⁰ VwGH 08.04.1992, 90/13/0132.

²⁶¹ VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191.

²⁶² OGH 13.01.1958, 6 Os 458/57.

²⁶³ VwGH 10.12.1985, 84/14/0007.

²⁶⁴ VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172.

²⁶⁵ VwGH 27.02.1995, 94/16/0275.

²⁶⁶ VwGH 16.10.1986, 86/16/0143.

²⁶⁷ VwGH 18.10.1988, 88/14/0092.

²⁶⁸ Kotschnigg, Beweisrecht 629 Rz 17.

²⁶⁹ Kotschnigg, Beweisrecht 630 Rz 17.

²⁷⁰ VwGH 23.05.1986, 86/17/0100.

4 Die Beweisaufnahme

4.1 Überblick

§ 183 BAO trägt den Titel Beweisaufnahme und hat verschiedene Aspekte zum Inhalt:

1. Amtswegige Beweisaufnahme
2. Beweisangebote
3. Mittelbare Beweisaufnahme
4. Parteiengehör

§ 183 behandelt das Beweisaufnahmeverfahren, wobei die BAO keine bestimmte Form hierfür vorsieht.

4.2 Amtswegige Beweisaufnahme

Die Behörde hat aufgrund der *Offizialmaxime* von Amtswegen alle erforderlichen Beweise aufzunehmen, um die entscheidungsrelevanten Tatsachen im Wege der freien Beweiswürdigung feststellen zu können. Es besteht Beweisbedürftigkeit, ausgenommen jene Fälle, in denen das Gesetz keinen Beweis erfordert (Offenkundige, amtsbekannte oder gesetzlich vermutete Tatsachen, Glaubhaftmachung). Die Behörde hat sowohl Vor- als auch für den Abgabepflichtigen nachteilige Beweise zu erheben. Die amtliche Ermittlungstätigkeit tritt dort in den Hintergrund, wo den Abgabepflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten treffen. Die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ermöglicht der Behörde nicht, das Verfahren auf den Abgabepflichtigen über zuwälzen. Bspw ist es nicht zulässig der Partei zu übertragen eine Zeugenaussage selbst beizuschaffen.²⁷¹

Die amtswegige Beweisaufnahme findet dort ihre Grenzen, wo Ermittlungen mit unverhältnismäßig hohem Aufwand oder Kosten verbunden wären, oder wenn seitens einer Partei bloße Prozessverschleppungsabsicht vorliegt.²⁷² Vor der Beweisaufnahme ist festzustellen, welche steuerlichen Normen im konkreten Verfahren voraussichtlich zur Anwendung kommen und welche Tatsachenfeststellungen dazu getroffen werden müssen, um den Lebenssachverhalt unter die Rechtsnorm zu subsumieren. Die Behörde ist dabei an kein bestimmtes Verfahren gebunden, sie entscheidet nach Ermessen.²⁷³

Wie bereits erörtert wurde handelt es sich beim Abgabeverfahren um ein Massenverfahren, in dem die behördliche Ermittlungstätigkeit, anders als bei anderen Verfahren, speziell antragsgebundenen Verfahren, in der Regel erst dann eingeleitet wird, wenn an den Angaben des

²⁷¹ VwGH 18.10.1988, 88/14/0092.

²⁷² *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch § 183 BAO 495.

²⁷³ *Kotschnigg*, Beweisrecht 899 Rz 9.

Abgabepflichtigen, bei Erklärung seiner Abgaben mittels Steuererklärung, Zweifel bestehen.²⁷⁴ In diesem Fall kommt es zu einer Nachkontrolle, beziehungsweise wird seitens der Abgabenbehörde um Ergänzung ersucht. In den meisten Fällen deckt sich das „Sachverhaltsvorbringen“ des Abgabepflichtigen mit dem festgestellten und dem Bescheid zugrunde gelegten Bescheid.²⁷⁵

4.3 Beweisanträge

4.3.1 Begriffsbestimmungen

Als Beweis Antrag wird das Verlangen einer Partei verstanden, die Behörde möge aufgrund bestimmter angebotener oder vorgeschlagener Beweismittel, einen Beweis erheben. Es besteht ein Recht der Partei auf Erledigung durch die Abgabenbehörde (daher auf Beweisaufnahme).²⁷⁶ Es handelt sich hierbei wohl um ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht, einen Beweis Antrag zu stellen. Die Würdigung eines beantragten Beweises, in eine bestimmte Richtung obliegt allerdings der Behörde.²⁷⁷

Es handelt sich um ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten, er hat daher gemäß § 85 BAO schriftlich zu erfolgen.

4.3.2 Voraussetzungen

Die näheren Voraussetzungen eines Beweisantrages sind gesetzlich nicht umschrieben, sondern es handelt sich um Verwaltungspraxis.²⁷⁸ Die Voraussetzungen ergeben sich aus der Rechtsprechung des VwGH, ebenso kann ein Blick auf das AVG geworfen werden.

Laut Kotschnigg besteht das Beweisaufnahmeverfahren jedoch aus vier Schritten:

1. Beweis Antrag der Partei,
2. Reaktion der Behörde auf den Beweis Antrag,
3. Beweisaufnahme,
4. Beweis würdigung oder Entscheidung über die Beweislast im Fall eines non liquet.²⁷⁹

Der Beweis Antrag hat das Beweisthema, Beweismittel und die Verknüpfung von Beweisthema und Beweismittel zu enthalten.²⁸⁰

²⁷⁴ § 161 Abs 2 BAO.

²⁷⁵ Kotschnigg, Beweisrecht 54 Rz 5.

²⁷⁶ VwGH 06.07.2023, 2023/02/0108.

²⁷⁷ Kotschnigg, Beweisrecht 882 Rz 17.

²⁷⁸ VwGH 28.01.1970, 1853/68.

²⁷⁹ Kotschnigg, Beweisrecht 881 Rz 16.

²⁸⁰ VwGH 27.02.2001, 97/13/0091.

4.3.2.2 *Beweisthema*

Unter Beweisthema ist zu verstehen, welche Tatsache mit einem Beweismittel bewiesen werden soll. *Kotschnigg* empfiehlt anstelle des Begriffs Beweisthema, Beweistatsache zu verwenden, da dies der geeignetere Begriff sei.²⁸¹ Die unter Beweis zu stellende Tatsache muss rechtserheblich sein.²⁸²

4.3.2.3 *Beweismittel*

Das beantragte Beweismittel muss genau bezeichnet werden. Wird ein Zeuge beantragt muss die genaue Anschrift bekanntgegeben werden.²⁸³

4.3.2.4 *Verknüpfung von Beweisthema und Beweismittel*

Die Verknüpfung von Beweismittel und Beweisthema bedeutet, dass angegeben werden muss, welche konkrete Tatsache mit welchem Beweismittel erbracht werden soll.²⁸⁴

4.3.3 **Ablehnung von Beweisanträgen**

Die Ablehnung eines Beweisantrages kann erfolgen, wenn offenkundige, gesetzlich vermutete, unstrittige oder unerhebliche Tatsachen vorliegen oder wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßig hohen Kosten verbunden ist, sofern die Partei die Kosten nicht übernimmt und bei Verschleppungsabsicht.²⁸⁵

Eine Ablehnung von offenkundigen, gesetzlich vermuteten oder unstrittigen Tatsachen ergibt sich bereits daraus, dass diese keines Beweises bedürfen. Eine Außerstreitstellung gibt es im Abgabeverfahren nicht.

Unerheblich sind Beweisanträge dann, wenn eine Tatsache für die Aufklärung des Sachverhaltes ohne Bedeutung ist, oder nicht einmal mittelbar der Sachverhaltsfeststellung dient.²⁸⁶

Zur Beurteilung der Unverhältnismäßigkeit der Kosten wird der Aufwand in Relation zur Bedeutung der zu beweisenden Tatsachen gesetzt.²⁸⁷ Hohe Kosten rechtfertigen allein, rechtfertigen keine Ablehnung²⁸⁸, es hat vielmehr eine Abwägung stattzufinden, ob andere Beweismittel vorliegen und ob die zu beweisende Tatsache im Vergleich zu den anfallenden Kosten verhältnismäßig erscheint. Werden die Kosten von der antragstellenden Partei getragen, kommt eine Ablehnung aus Kostengründen nicht in Betracht. Verschleppungsabsicht besteht dann, wenn

²⁸¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht 883 Rz 22.

²⁸² VwGH 22.03.1995, 93/13/0039.

²⁸³ VwGH 31.07.1996, 92/13/0020.

²⁸⁴ VwGH 15.05.2019, 2018/13/0006.

²⁸⁵ § 183 Abs 3 BAO.

²⁸⁶ VwGH 28.06.1995, 93/16/0116.

²⁸⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht 881 Rz 16.

²⁸⁸ Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³ (2021) I 405 Rz 11.

Beweisanträge bereits in einem früheren Verfahrensstadium gestellt werden hätten können und es nicht erkennbar ist, warum dies nicht erfolgt ist.²⁸⁹

Eine mangelnde Eignung als Beweismittel liegt vor, wenn das beantragte Beweismittel keinen Aufschluss über die aufzuklärende Tatsache liefert.²⁹⁰

Ebenso kann eine Ablehnung erfolgen, wenn die Voraussetzungen, die an einen Beweis Antrag gestellt werden, nicht erfüllt werden (wenn bspw die Verknüpfung von Beweismittel und Beweisthema fehlt).²⁹¹

In einem Spannungsverhältnis zur Ablehnung von Beweis Anträgen steht das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung. Die Abgabenbehörde kann sich nicht darauf berufen, dass sie sich aufgrund der bereits vorliegenden Beweise ein klares Bild über den Sachverhalt gemacht habe und aus diesem Grund einen Beweis Antrag ablehnen.²⁹²

Über die Ablehnung eines Beweis Antrages ist mittels Bescheid zu entscheiden, gegen den ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist.²⁹³

4.4 Mittelbare Beweisaufnahme

Die Beweisaufnahme im Abgabenverfahren muss nicht unmittelbar erfolgen²⁹⁴. Unter Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme ist zu verstehen, dass die zur Entscheidung berufene Person an der Beweisaufnahme selbst teilnimmt.²⁹⁵ Die mittelbare Beweisaufnahme hat zur Folge, dass Beweise im Wege der Amtshilfe aufgenommen werden können. Darunter ist die Beweisaufnahme durch eine andere, nicht am Verfahren beteiligte Abgabenbehörden zu verstehen.²⁹⁶ Entsprechend dem Grundsatz der Verfahrensökonomie ist eine Beweisaufnahme im Wege der Amtshilfe vorzunehmen, wenn dieselbe Beweisqualität kostengünstiger von einer anderen Behörde beigebracht werden kann.²⁹⁷

Ein weiterer Aspekt der mittelbaren Beweisaufnahme ist, dass Beweismittel verwendet werden dürfen, die in einem anderen Verfahren gewonnen wurden.²⁹⁸ Dies ist ohne Wiederholung der Beweisaufnahme möglich.²⁹⁹

²⁸⁹ VwGH 24.01.1996, 94/13/0152.

²⁹⁰ VwGH 25.01.2005, 2004/02/0107.

²⁹¹ VwGH 29.03.2017, 2016/15/0023.

²⁹² VwGH 25.06.1992, 91/16/0057.

²⁹³ § 183 Abs 3 BAO.

²⁹⁴ VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264.

²⁹⁵ Kotschnigg, Beweisrecht 879 Rz 11.

²⁹⁶ VwGH 27.02.2002, 97/13/0201.

²⁹⁷ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch § 183 BAO 495.

²⁹⁸ VwGH 29.01.1997, 95/16/0106.

²⁹⁹ VwGH 15.12.1982, 82/13/0169.

Ausfluss der mittelbaren Beweisaufnahme ist weiters, dass Zeugen nicht persönlich geladen werden müssen, sondern auch schriftliche Aussagen eingeholt werden können.³⁰⁰ Die Partei des Abgabeverfahrens hat keinen Anspruch auf Teilnahme an der Beweisaufnahme.³⁰¹

4.5 Parteiengehör

§ 183 Abs 4 BAO sieht vor, dass den Parteien vor Erlass des Sachbescheides die Möglichkeit einzuräumen ist, sich zum durchgeführten Beweisverfahren und dessen Ergebnis zu äußern. Es gilt die Wahrung des rechtlichen Gehörs, welches zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates gehört. Das Recht auf Parteiengehör umfasst das Recht auf Information, Recht auf Äußerung und Recht auf Beachtung des Geäußerten.³⁰²

Das Informationsrecht ist auf Tatsachen und Beweisergebnisse beschränkt, es muss keine Information über die Beweiswürdigung erfolgen.³⁰³ Auch sind Rechtsansichten nicht offenzulegen.³⁰⁴ Die Gewährung von Parteiengehör ist von Amts wegen zu achten.³⁰⁵

Im Zusammenhang mit dem Parteiengehör steht das Verbot geheimer Beweismittel und das Überraschungsverbot.³⁰⁶ Der Partei ist von Amts wegen die Möglichkeit zu geben, in die entscheidungsrelevanten Tatsachen und Beweismittel Einsicht zu nehmen.³⁰⁷

Das Parteiengehör kann auf unterschiedliche Art gewährleistet werden. Es kann mündlich erfolgen, wie bei der Schlussbesprechung einer Außenprüfung, bei einem Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs 3 BAO, oder in einer mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren.³⁰⁸

Ein telefonischer Vorhalt ist unzulässig.³⁰⁹ Der Regelfall ist die schriftliche Gewährung des Parteiengehörs, beispielsweise in Form eines Ergänzungsvorbehaltes oder eines Betriebsprüfungsberichts.³¹⁰ Eine Aufforderung zur Stellungnahme ist für die Wahrung des Parteiengehörs nicht erforderlich.³¹¹ Eine weitere Möglichkeit ist die Akteneinsicht.³¹²

Die Verletzung des Parteiengehörs ist im Beschwerdeverfahren vom BFG sanierbar.³¹³

Vor Abschluss des Beweisverfahrens ist der Partei die Möglichkeit einzuräumen, sich zu den Beweisergebnissen zu äußern.³¹⁴

³⁰⁰ § 173 Abs 1 BAO.

³⁰¹ VwGH 30.09.1991, 91/19/0088.

³⁰² Kotschnigg, Beweisrecht 895 Rz 50.

³⁰³ VwGH 25.03.1992, 86/13/0055.

³⁰⁴ VwGH 01.09.2015/2013/15/0295.

³⁰⁵ VwGH 08.08.1996, 96/14/0043.

³⁰⁶ Ritz/Koran, BAO⁷ § 183 Rz 9.

³⁰⁷ VwGH 28.06.2012, 2009/15/0201.

³⁰⁸ Kotschnigg, Beweisrecht 898 Rz 59.

³⁰⁹ VwGH 29.04.1992, 90/13/0228.

³¹⁰ Kotschnigg, Beweisrecht 898 Rz 59.

³¹¹ VwGH 22.01.1992, 90/13/0120.

³¹² VwGH 20.02.1992, 99/16/0156.

³¹³ VwGH 19.03.2008, 2008/15/0002.

³¹⁴ VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157.

4.6 Mangelhaftes Beweisverfahren

Ein mangelhaftes Beweisverfahren liegt vor, wenn die Art der Beweiserhebung, ihr Umfang oder die daraus gezogene Schlussfolgerung seitens der Abgabenbehörde dazu führt, dass ein falscher Sachverhalt festgestellt wird und daraus ein rechtswidriger Bescheid resultiert. Es werden im Folgenden Fehler des Beweisaufnahmeverfahrens erörtert. Mögliche Fehler des Beweisverwertungsverfahrens (Beweiswürdigung) werden im Abschnitt über die Rechtsschutzmöglichkeiten dargestellt.

Der Abgabenbehörde werden gesetzliche Pflichten bei der Verfahrensführung auferlegt, die Verfahrensvorschriften. Werden diese Vorschriften verletzt, liegt ein Verfahrensfehler vor. Verfahrensfehler begründen keine Nichtigkeit des Sachbescheid, sondern führen zu seiner Anfechtbarkeit. Anfechtbarkeit liegt jedoch nur dann vor, wenn der Verfahrensfehler erheblich war, daher wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften ein anderslautender Bescheid ergangen wäre.³¹⁵

In den §§ 161 bis 184 über das Ermittlungsverfahren finden sich Verfahrensvorschriften betreffend das Beweisverfahren. Ein subjektives Recht auf Einhaltung von Verfahrensvorschriften besteht nicht.³¹⁶

4.6.1 Unzureichende Sachverhaltsfeststellung

Neben dem Spruch hat der Abgabenbescheid eine Begründung zu enthalten. Ein Teil der Begründung ist die Sachverhaltsfeststellung.³¹⁷ Aufgrund der Officialmaxime ist die Abgabenbehörde dazu angehalten, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt von Amts wegen festzustellen.³¹⁸ Diese Pflicht wird durch die Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen relativiert.

Die Behörde hat alle erforderlichen Beweismittel einzuholen, die zur Sachverhaltsklärung geeignet sind, auch wenn keine entsprechenden Beweisanträge gestellt wurden.³¹⁹

Wird der Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt, oder auch gar nicht, führt dies zur Anfechtbarkeit des nachfolgenden Bescheids. Die fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung ist allerdings im Rechtsmittelverfahren durch die Behörde oder das Gericht sanierbar.³²⁰

Ebenso würde es mE einen Verfahrensfehler darstellen, Tatsachen als offenkundig anzunehmen und diese, ohne sie den Parteien vorzuhalten, festzustellen.

³¹⁵ VwGH 16.10.1991, 91/03/0056.

³¹⁶ VwGH 24.02.2011, 2011/16/0020.

³¹⁷ VwGH 23.04.2021, 2020/13/0108.

³¹⁸ § 115 Abs 1 BAO.

³¹⁹ VwGH 18.09.2007, 2007/16/0066.

³²⁰ VwGH 30.06.2015, 2012/15/0045.

4.6.2 Verletzung von Verfahrensvorschriften

4.6.2.1 § 162 – Empfängerbenennung

Gemäß § 162 BAO hat der Abgabepflichtige Gläubiger oder Empfänger von Zahlungen auf Verlangen der Behörde zu benennen. Tut er dies nicht, kann die Anerkennung von Aufwendungen verweigert werden.

Die Nichtanerkennung von Aufwendungen, setzt voraus, dass der Abgabepflichtige zur Empfängerbenennung aufgefordert wird. Die Nichtanerkennung, kann daher nur eintreten, wenn der Abgabepflichtige die Nennung verweigert, oder wenn der Empfänger benannt wird aber die Behörde zur Überzeugung gelangt, dass die genannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind.³²¹

Ein möglicher Verfahrensfehler bestünde darin, den Abgabepflichtigen nicht zur Empfängerbenennung aufzufordern aber trotzdem die Anerkennung zu verweigern.

4.6.2.2 § 170 – Einvernahme von Zeugen

Wie bereits im Abschnitt Zeugenbeweis dargestellt, dürfen bestimmte Personen nicht als Zeuge vernommen werden. Jeder Zeuge ist zu Beginn seiner Vernehmung über seine persönlichen Verhältnisse zu befragen, um Auskunft über ein Vernehmungsverbot und Aussageverweigerungsrechte zu erhalten. Das Vernehmungsverbot ist von der Abgabenbehörde von Amts wegen zu beachten.

Wird eine Person als Zeuge einvernommen, obwohl ein Vernehmungsverbot vorliegt, liegt ein Verfahrensfehler vor.

4.6.2.3 § 177 – Beiziehung eines Sachverständigen

Ist die Beweisaufnahme durch einen Sachverständigen notwendig, so ist ein Sachverständiger beizuziehen. Notwendigkeit besteht dann, wenn die Behörde nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt oder sich diese nicht anderweitig aneignen kann.³²²

Wird die Beiziehung in einem dieser Fälle unterlassen, liegt ein möglicher Verfahrensfehler vor.

4.6.2.4 § 183 - Parteiengehör

Das bereits dargestellt Parteiengehör stellt ein fundamentales Verfahrensrecht dar, dessen Verletzung auf unterschiedliche Arten vorliegen kann.

³²¹ VwGH 16.11.2021, 2020/15/0019.

³²² VwGH 07.12.2020, 2020/15/0004.

Dies kann durch die Ablehnung von Beweisanträgen erfolgen. Da die Ablehnung nur in den oben erörterten Fällen zu erfolgen hat, liegt die Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, wenn die Ablehnung aus einem anderen Grund erfolgt.

Weiterer Aspekt des Parteiengehörs ist das Äußerungsrecht zum Ergebnis des Beweisverfahrens. Hierzu zählt auch das Überraschungsverbot.³²³

Die Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung im Rechtsmittelverfahren, stellt einen gravierenden Verfahrensmangel dar, wenn die mündliche Verhandlung beantragt wurde.³²⁴

4.6.3 Beweiserhebungs- und Beweisverwertungsverbote

Bei den Beweiserhebungs- und Beweisverwertungsverboten handelt es sich um Verfahrensvorschriften. Aufgrund ihrer Eigenart finden sich die näheren Ausführungen dazu im nächsten Abschnitt.

4.7 Beweisverbote

4.7.1 Einteilung

Unter Beweisverboten versteht man Rechtsnormen, welche die Beweisführung einschränken oder untersagen.³²⁵ Man unterscheidet zwischen Beweiserhebungsverboten und Beweisverwertungsverboten. Beweiserhebungsverbote untersagen gewisse Arten der Beweisaufnahme, Beweisverwertungsverbote untersagen die Berücksichtigung bei der Beweiswürdigung.³²⁶

4.7.2 Beweiserhebungsverbote

Die Beweiserhebungsverboten lassen sich unterteilen in Beweisthema-, Beweismittel- und Beweismethodenverbote.³²⁷

Beim Beweisthematenverbot dürfen bestimmte Tatsachen nicht Gegenstand der Beweisaufnahme sein.³²⁸ So sind beispielsweise Vorfragen, die durch ein ordentliches Gericht entschieden wurden, von der Abgabenbehörde nicht zu beurteilen.³²⁹

Beweismittelverbote untersagen die Beweiserbringung durch ein bestimmtes Beweismittel. In solch einem Fall kann ein Beweis nur durch ein spezielles Beweismittel erbracht werden. Das

³²³ VwGH 22.04.2009, 2006/15/0315.

³²⁴ VwGH 22.04.2022, 2021/13/0087.

³²⁵ Schenk, Beweisverbote im Abgabenrecht (2006) 15.

³²⁶ Schenk, Beweisverbote 15.

³²⁷ Schenk, Beweisverbote 15.

³²⁸ Schenk, Beweisverbote 16.

³²⁹ § 116 Abs 2 BAO.

Vorliegen einer Behinderung ist mittels Behindertenausweises durch eine amtliche Bescheinigung zu belegen.³³⁰

Beweismethodenverbote untersagen bestimmte Verfahren zur Beweiserhebung, wobei hier spezielle an eine Verletzung von verfassungsgesetzlicher gewährleistete Rechten zu denken ist. Beweismethodenverbote sind nur in Ausnahmefällen denkbar und von untergeordneter praktischer Bedeutung (Beweiserhebung unter Folter).

4.7.3 Beweisverwertungsverbote in der BAO?

Die BAO enthält keine Bestimmungen, welche die Verwertung von Beweisen untersagt, der VwGH vertritt aus diesem Grund in seiner Rechtsprechung die Meinung, dass es diese (Beweisverwertungsverbote) im Abgabenrecht (ausgenommen das Finanzstrafrecht) nicht existieren.³³¹ Vielmehr sei aufgrund des § 166 BAO eine uneingeschränkte Beweisführung zulässig, auch rechtswidrig erlangte Beweismittel würden die Verwertbarkeit nicht ausschließen.³³²

Aus den Grundsätzen des Beweisverfahrens, wie den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem Grundsatz der materiellen Wahrheit oder dem Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel sowie der freien Beweiswürdigung wird vom VwGH abgeleitet, dass das Beweisverfahren der BAO keine Verwertungsverbote kenne.³³³

Folgende Argumente für oder gegen die Existenz von Verwertungsverböten werden bezüglich der genannten Grundsätze ins Treffen geführt:

Gemäß dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, haben die Abgabenbehörden alle Umstände zu erheben, um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten. Zu diesem Zwecke seien auch rechtswidrig erlangte Beweise verwertbar (diese Ansicht vertritt auch der VwGH). Dass es sich nicht um eine Generalermächtigung zu beliebigen Eingriffen handelt, ergibt sich aus verfassungsrechtlicher Interpretation. Als Beispiel sei der Legalitätsgrundsatz genannt, welcher Verfassungsrecht darstellt und im Stufenbau über dem (einfachgesetzlichen) Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht.³³⁴

Wie bei dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist auch beim Grundsatz der materiellen Wahrheit bei reiner Wortinterpretation eine uneingeschränkte Sachverhaltsvermittlung ableitbar. Allerdings liegt wiederum keine Generalermächtigung zur uneingeschränkten

³³⁰ § 35 Abs 2 EStG.

³³¹ VwGH 20.02.1992, 90/16/0156, VwGH 16.03.1993, 89/14/0281.

³³² VwGH 20.02.1992, 90/16/0156.

³³³ VwGH 08.04.1992, 90/13/0132.

³³⁴ VwGH 16.09.1986, 85/14/0007.

Ermittlungstätigkeit, sondern dass Ermittlungen in einem rechtsstaatlich geregelten Verfahren, unter Einhaltung von Verfahrensvorschriften, zu erfolgen haben.³³⁵

Aus dem Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel kann abgeleitet werden, dass die BAO keine Beweisverwertungsverbote kennt. In diesem Fall ist eine historische Interpretation aufschlussreich:

Die BAO wurde im Jahr 1961 erlassen und orientiert sich in Bezug auf Verfahrensvorschriften am AVG 1925. Darauf wurde auch in den Gesetzesmaterialien hingewiesen, es erfolgte teilweise eine wortgleiche Übernahme der Bestimmungen aus dem AVG. Die Rechtsprechung zum AVG stellt klar, dass die Beweiserhebung- und Verwertung nicht uneingeschränkt zulässig ist.³³⁶ Vielmehr kommt diesem gesetzlich normierten Grundsatz des § 166 BAO jene Bedeutung zu, dass es sich um eine demonstrative Aufzählung der möglichen Beweismittel handelt.³³⁷

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt die Existenz von Beweisverboten nicht aus, da dieser Grundsatz die Gleichwertigkeit der Beweismittel im Sinn hat und eine Rangordnung von Beweismitteln untersagt. Die freie Beweiswürdigung bezieht sich auf die Überzeugungskraft der Beweisführung, und nicht ob rechtswidrig erlangte Beweismittel einem Bescheid zugrunde gelegt werden dürfen.³³⁸

4.7.1 Grundlage für Beweisverwertungsverbote

Zur Frage „ob bzw. inwieweit Beweisverwertungsverbote Grenzen der Wahrheitserforschung darstellen“³³⁹ gibt es verschiedene Theorien (Rechtskreistheorie, Abwägungslehre, freiwillige Einschränkung des Staates, Informationsbeherrschungsrechte, Schutzzwecktheorie – ausführlich hierzu *Schenk*, Beweisverbote im Abgabenrecht S 28ff). Wobei die in Österreich vom VwGH am häufigsten aufgefasste die Schutzzwecktheorie ist. Nach dieser Theorie ist eine Beweisverwertung immer dann unzulässig, wenn dies gesetzlich angeordnet ist, oder wenn dies dem Zweck der verletzten Vorschrift widerspricht.³⁴⁰ Diese Rechtsprechung des VwGH ist zum AVG ergangen, weshalb mE ein Widerspruch zur laufenden BAO Rechtsprechung erklärbar ist.

Die BAO selbst enthält keine gesetzlich normierten Beweisverwertungsverbote und lässt ex lege eine uneingeschränkte Sachverhaltsermittlung zu. Anhand einer systematischen und teleologischen Interpretation ist das Vorhandensein von Beweisverwertungsverboten, wenn auch nicht explizit normiert, möglich.

³³⁵ *Schenk*, Beweisverbote 23.

³³⁶ VwGH 05.07.1993, 91/10/0130.

³³⁷ *Schenk*, Beweisverbote 26.

³³⁸ *Schenk*, Beweisverbote 27.

³³⁹ *Schenk*, Beweisverbote 28.

³⁴⁰ VwGH 02.03.1995, 94/19/0718.

Die drei wesentlichen Argumente, die für eine Anwendbarkeit von Beweisverwertungsverböten im Abgabeverfahren sprechen, wurden bereits erwöhnt:

4.7.1.1 *Grundrechtsverstöße*

Ein Beweismittel, welches unter Verletzung von Grund- und Freiheitsrechten erlangt wurde, kann in einem rechtsstaatlichen Verfahren nicht verwertet und einer Entscheidung zugrunde gelegt werden.³⁴¹ Zu denken ist an das Recht auf ein faires Verfahren, im Sinne der EMRK, welches laut *Achatz* im Abgabenrecht dem rechtsstaatlichen Prinzip entspringt.³⁴² In Angelegenheiten des Europarechts, wie beispielsweise in Umsatzsteuerfällen, findet die Grundrechte Charta Anwendung, die ebenfalls Grundrechte enthält, genannt sei Artikel 41. Ebenso ist die EMRK ein Teil der EU Verträge.

4.7.1.2 *Gesetzliche Anordnung*

Eine gesetzliche Anordnung von Beweisverwertungsverböten findet sich in der BAO nicht, jedoch in anderen Gesetzen. Von Bedeutung ist § 9 Abs 5 KontoRegG, welcher bei unrechtmäßiger Kontoeinschau ein Verwertungsverbot im Abgabeverfahren vorsieht.

Allerdings finden sich in der BAO diverse Beweiserhebungsvorschriften, deren Verletzung nicht zwingend zu einem Verwertungsverbot führen. Vielmehr ist zu hinterfragen, ob der gesetzliche Schutzzweck bei Beweisverwertung verletzt wurde. Hierzu Abschnitt 4.7.2.

4.7.1.3 *Schutzzweck*

Es muss bei den Beweiserhebungsvorschriften unterschieden werden, ob es sich um reine Ordnungsvorschriften handelt, deren Verletzung zu keinem Verwertungsverbot führen, oder durch diese dem Abgabepflichtigen Rechte eingeräumt werden sollen.³⁴³

4.7.2 **Beweisverwertungsverböte im Abgabeverfahren**

4.7.2.1 *§ 144 – Nachschau*

Zum Zweck der Abgabenerhebung kann die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgaberechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten.³⁴⁴ Zu diesem Zweck dürfen Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigt werden und Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen verlangt und Einsicht in diese genommen werden. Durch Artikel 9 StGG werden Geheimnisse des häuslichen Bereichs geschützt. Ein

³⁴¹ *Schenk*, Beweisverböte 39.

³⁴² *Achatz* in *Leitner*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht (1997) 20.

³⁴³ *Schenk*, Beweisverböte 34.

³⁴⁴ § 144 Abs 1 BAO.

Eingriff ist nur in gesetzlich vorgesehenen Fällen zulässig, allerdings enthält die BAO keine Ermächtigung zu einer Hausdurchsuchung. In jenen Fällen, in denen selbstständig Erwerbstätige von zuhause arbeiten, kommt mE auch der Schutz des Hausrechts zur Anwendung.

Eine unfreiwillige Einsichtnahme in Unterlagen, die vom Hausrecht geschützt sind, stellt eine Grundrechtsverletzung dar und verbietet eine Beweisverwertung. Laut VwGH verletzt eine Partei im Abgabenverfahren ihre Mitwirkungspflicht, wenn sie Zutritt zu einem Grundstück unter Verweis auf das Hausrecht, verwehrt.³⁴⁵

4.7.2.2 § 171 – Entschlagungsrecht von Zeugen

Die Voraussetzungen für das Entschlagungsrecht von Zeugen wurden im Abschnitt Beweismittel behandelt. Gemäß § 174 ist der Zeuge vor seiner Vernehmung über sein Entschlagungsrecht aufzuklären. Wird dies seitens der Behörde unterlassen, wird ein rechtswidriger Zustand geschaffen, wodurch Informationen erlangt werden, die möglicherweise sonst nicht erlangt worden wären. Ein gesetzliches Beweisverwertungsverbot hinsichtlich der Verwertung solcher Zeugenaussagen gibt es nicht, es liegt aber im Schutzzweck des § 174, Aussagen gewisser Personen unberücksichtigt zu lassen.

Die gegenteilige Meinung vertritt der VwGH in einer Entscheidung zu § 49 AVG, in dem festgehalten wird, dass das Entschlagungsrecht dem Schutz des Zeugen dient. Gegen die Verwertung einer Aussage ohne Belehrung bestehen aus Sicht des VwGH keine Bedenken.³⁴⁶ Entsprechende Judikatur im Anwendungsbereich der BAO gibt es nicht.

4.7.2.3 § 179 - Befangenheit von Sachverständigen

Wird ein befangener Sachverständiger mit einer Gutachtenserstellung beauftragt, läuft dies dem Schutzzweck des § 179 entgegen, der verhindern soll, dass die Wahrheitsfindung im Verfahren objektiv erfolgt und dem Grundsatz der materiellen Wahrheit entspricht.

Nach Ansicht des VwGH in Rechtsprechung zum AVG, stellt die Beiziehung eines befangenen Sachverständigen einen Verfahrensmangel dar, wenn es zu einem anderslautenden Bescheid hätte kommen können.³⁴⁷ Entsprechende Entscheidungen zur BAO gibt es nicht.

³⁴⁵ VwGH 17.04.2000, 95/17/0018.

³⁴⁶ VwGH 08.11.2018, 2018/22/0048; VwGH 22.02.2010, 2009/03/0145.

³⁴⁷ VwGH 06.05.2021, 2019/03/0040.

4.7.2.4 § 183 Abs 4 – Verbot geheimer Beweismittel

Den Parteien des Verfahrens ist vor Erlassung des Sachbescheid Gelegenheit zu geben, sich zu den durchgeführten Beweisen und zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äußern. Hierbei handelt es sich um einen fundamentalen rechtstaatlichen Grundsatz.³⁴⁸

Aus diesem Grund dürfen geheim gehaltene Beweismittel nicht zur Bescheidbegründung herangezogen werden. In diesen Fällen wird ein Beweisverwertungsverbot vom VwGH bejaht.³⁴⁹

4.7.2.5 § 9 Abs 5 Konto Register Gesetz

Wurde eine Kontoeinschau zu Unrecht bewilligt, dann gilt der für den bei dieser Kontoeinschau gewonnenen Beweis ein Verwertungsverbot.³⁵⁰

4.7.2.6 § 38 Abs 1 Bankwesengesetz

Kreditinstitute und ihre Gesellschafter, Organe und Beschäftigte haben die Geheimnisse, die ihnen aufgrund von Geschäftsverbindungen offenbart werden, zu wahren. Ausnahmen hierfür finden sich in der taxativen Aufzählung des § 28 Abs 2 BWG, hieraus ist abzuleiten, dass im Abgabeverfahren nach BAO das Bankgeheimnis nicht durchbrochen werden darf.³⁵¹

4.7.3 Rechtsfolgen

Beweisverbote sind Verfahrensfehler, die zu einer Anfechtbarkeit des Bescheids führen können. Beweiserhebungsverbote führen jedenfalls zu einer Anfechtbarkeit, bei den Beweisverwertungsverboten ist die Rechtsprechung des VwGH uneinheitlich. Während der VwGH grundsätzlich die Meinung vertritt, dass das Abgabeverfahren keine Beweisverwertungsverbote kenne,³⁵² werden diese in der Rechtsprechung zum AVG teilweise bejaht (bspw VwGH 06.05.2021, 2019/03/0040) und in der neueren Rechtsprechung teilweise anerkannt (bspw VwGH 13. 09. 2006, 2002/13/0190 – zwischenstaatliches Beweisverwertungsverbot).

³⁴⁸ Schenk, Beweisverbote 119.

³⁴⁹ VwGH 08.03.2022, 2020/15/0010.

³⁵⁰ VwGH 28.06.2023, 2023/13/0036.

³⁵¹ Schenk, Beweisverbote 121.

³⁵² VwGH 09.06.2023, 2023/13/0042.

5 Rechtsschutz

Seit der Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform 2012 entscheiden über Beschwerden gegen Bescheide von Verwaltungsbehörden aufgrund von Rechtswidrigkeit die Verwaltungsgerichte.³⁵³

In Rechtsachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben entscheidet das Bundesfinanzgericht.³⁵⁴

Das Rechtsschutzverfahren gegen Bescheide im Abgabeverfahren ist geregelt im 7. Abschnitt der BAO. Hier wird unterteilt in ordentliche Rechtsmittel (Bescheidbeschwerde §§ 243 – 292 BAO) und sonstige Maßnahmen (Bescheidabänderung, Wiederaufnahme und Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand §§ 293 – 310 BAO). Zu den ordentlichen Rechtsmitteln zählen auch die Maßnahmenbeschwerde, mit der Akte unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt saniert werden können, sowie die Säumnisbeschwerde, die sich gegen die Verletzung der Entscheidungspflicht der Behörde richtet. Da sowohl die Maßnahmenbeschwerde als auch die Säumnisbeschwerde nicht den Verwaltungsakt Bescheid zum Gegenstand haben, und somit nicht im direkten Zusammenhang mit dem Beweisverfahren stehen, wird von näheren Ausführungen abgesehen.

5.1 Definition Rechtsschutz

„Rechtsschutz“ bedeutet aus der Sicht des Staates Gewährleistung der Einhaltung des objektiven Rechtes durch entsprechende Vorsorgen, nämlich – abgesehen von innerorganisatorisch wirkenden Präventivmaßnahmen – durch die Rechtsschutzeinrichtungen, vor allem durch prozessförmliche Vorkehrungen, im Abgabenverfahren durch Bereitstellen der Schutzeinrichtungen der ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmittel, aber auch durch die Gewährleistung der Erfüllung des Anspruches auf Entscheidung, somit durch die Normierung der Entscheidungspflicht. Aus der Sicht der Parteien bedeutet Rechtsschutz „Recht“ auf Sicherung rechtsrichtiger Vorgangsweise der staatlichen Behörde mithilfe entsprechender Einrichtungen zum Schutz und zur Durchsetzung dieses Rechtes.³⁵⁵

Rechtsschutz bedeutet somit Gewährleistung eingeräumter Rechte (positiv) und Vorsorge gegenüber Verletzungen des Rechtes (negativ), dies nicht nur durch Einräumung von Ansprüchen hierauf, sondern durch entsprechende verfahrensrechtliche Vorkehrungen, also entsprechender Einrichtungen, mithilfe deren diese Ansprüche verwirklicht und durchgesetzt werden können. Rechtsschutz im verfahrensrechtlichen Sinn bedeutet somit Vorsorge durch entsprechende

³⁵³ Art 130 Abs 1 Z 1 Bundes-Verfassungsgesetz BGBl Nr 1/1930.

³⁵⁴ Art 131 Abs 3 B-VG.

³⁵⁵ *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First ^{2.02} (2021) § 243 BAO Rz 1.

Einrichtungen zur Sicherung der Einhaltung des objektiven Rechtes, damit aber auch zur Gewährleistung der sich daraus ergebenden subjektiven Rechte.³⁵⁶

Das Abgabeverfahren fällt nicht in den Anwendungsbereich des Artikel 6 EMRK³⁵⁷, allerdings ist in Angelegenheiten des Europarechts der Artikel 47 GRC zu beachten, der dem Artikel 6 EMRK entspricht. Ein Hauptanwendungsfall ist das Umsatzsteuerrecht, welches unionsweit harmonisiert ist.

Der Rechtsschutz im Sinne der Durchsetzung von subjektiven, öffentlich-rechtlich gewährleisteten Individualrechten in einem prozessförmlichen Verfahren umfasst auch das Recht, die Einrichtungen der höchstgerichtlichen Kontrolle der Verwaltung, nämlich die der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes (VwGH, VfGH), auf den verfassungsgesetzlich (Art 129 ff B-VG) und den einfachgesetzlich (VwGG und VfGG) vorgezeichneten Wegen in Anspruch zu nehmen. Dies sind nicht abgabenspezifische, sondern auf jegliche Verwaltungstätigkeit ausgerichtete rechtsstaatliche (Rechts-)Schutzgarantien, sodass sie auch hier nicht weiter zu behandeln sind.³⁵⁸

5.2 Rechtsmittel

Rechtsmittel sind die Instrumente prozessualer Art, mit deren Hilfe die Überprüfung eines Vollzugsaktes und die Herstellung einer, dem objektiven Recht entsprechenden, Bescheidlage sichergestellt werden soll.³⁵⁹

In der Lehre wird häufig zwischen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln unterschieden. Der Unterschied wird zumeist darin gesehen, dass ordentliche Rechtsmittel vor Eintritt der Rechtskraft, außerordentliche Rechtsmittel hingegen nach diesem Zeitpunkt eingebracht werden können (vgl zB den Hinweis von *Hellbling*, Verwaltungsverfahrensgesetze I 368). Aus der Sicht der BAO wäre somit die Bescheidbeschwerde ein ordentliches Rechtsmittel, hingegen wären Anträge auf Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung (insb. § 293 und § 293a, §§ 299 f) sowie Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 ff) und auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§§ 308 ff) außerordentliche Rechtsmittel.³⁶⁰

5.3 Abgabenbescheid

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind mittels Bescheid zu erlassen, wenn sie Rechte und Pflichten begründen, abändern oder aufheben (Festsetzung von Abgaben), wenn sie Tatsachen

³⁵⁶ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO^{2.02} § 243 BAO Rz 2.

³⁵⁷ VwGH 28.04.2011, 2011/15/0073.

³⁵⁸ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO^{2.02} § 243 BAO Rz 4.

³⁵⁹ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO^{2.02} § 243 BAO Rz 6.

³⁶⁰ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO^{2.02} § 243 BAO Rz 7.

feststellen (Feststellungsbescheid bei Mitunternehmerschaft) oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.³⁶¹

Form und Inhalt des Abgabenbescheides müssen dem § 93 BAO entsprechen. Im Hinblick auf das Beweisverfahren ist die Bescheidebegründung von besonderer Bedeutung, welche erfolgen muss, wenn nicht antragsgemäß entschieden wurde oder wenn ein Bescheid von Amtswegen erlassen wurde.

Über den Inhalt der Begründung trifft der Gesetzgeber in der Bundesabgabenordnung jedoch keine Aussagen, im Gegensatz zu § 60 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz (AVG). Der Inhalt der Begründung muss daher in der Praxis aus der Lehre und im Speziellen aus der Rechtsprechung des VwGH abgeleitet werden. Das Maß derselben ergibt sich im Einzelfall aus der Art des anzuwendenden Rechts, aus dem konkreten Sachverhalt und inwieweit dieser strittig ist, aus den jeweiligen Rechts- und Tatfragen, aber auch aus dem Rechtsschutzbedürfnis der jeweiligen Parteien. Jedenfalls muss sich jedoch die Begründung in der Berufungsentscheidung (ebenso wie die in der Berufungsvorentscheidung) mit dem Berufungsbegehren auseinandersetzen.³⁶²

Aufgrund verschiedenster vom Verwaltungsgerichtshof ergangener Entscheidungen³⁶³ lassen sich nachfolgende Grundsätze ableiten:

5.3.1 Sachverhaltsfeststellung

Grundlegend, und mE wohl vom Gesetzgeber als vorausgesetzt angesehen (da in anderen Rechtsgebieten ausführlich geregelt und judiziert), ist das Erfordernis der Sachverhaltsfeststellung.

Die Bescheidebegründung hat zu enthalten, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, welche Beweggründe zu dieser Sachverhaltsfeststellung geführt haben (das Ergebnis des Beweisverfahrens) und aus welchen Gründen der festgestellte Sachverhalt unter einen bestimmten Tatbestand subsumiert wurde.³⁶⁴

5.3.2 Beweiswürdigung

Die Bescheidebegründung soll dergestalt erfolgen, dass „der Denkprozeß, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen, als auch im Fall der Anrufung des VwGH, für diesen nachvollziehbar ist.“³⁶⁵

³⁶¹ § 92 BAO.

³⁶² Langheinrich/Ryda, Die Bescheidebegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296; VwGH 27. 07. 1994, 92/13/0051.

³⁶³ VwGH 22. 10. 1997, 93/13/0128.

³⁶⁴ VwGH 05.12.1991, 89/13/0243.

³⁶⁵ VwGH 28.05.1997, 94/13/0200.

Es muss aus der Bescheidbegründung ableitbar sein, warum gerade der festgestellte Sachverhalt dem Bescheid zugrunde gelegt wurde.³⁶⁶ Die Behörde muss sich bei sich widerstreitenden Beweismitteln insbesondere auch damit auseinandersetzen, warum eines, den anderen vorgezogen wurde,³⁶⁷ es ist somit die Beweiswürdigung offenzulegen.

Ein strenger Maßstab ist bei Schätzungen gemäß § 184 BAO anzuwenden. Es ist in der Begründung genau anzuführen, von welchen Ermittlungsergebnissen ausgegangen wurde und welche Tatsachen festgestellt wurden. Die Schätzung hat nachvollziehbar zu erfolgen.³⁶⁸

Weiters ist zu beachten, dass sich ein Bescheid nicht auf Beweismittel stützen darf, die der Partei nicht zugänglich gemacht werden können, so beispielsweise Tatsachen die in einem anderen Verfahren festgestellt wurden, auf die die Partei aufgrund des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) keinen Zugriff hat.³⁶⁹ Dies entspricht dem Verbot geheimer Beweismittel.

Ermessensentscheidungen sind so zu begründen, dass der Ermessenakt auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft werden kann.³⁷⁰ Damit soll der Bescheidadressat vor Willkür geschützt werden. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit vorzunehmen, weshalb zu begründen ist, ob das Ermessen innerhalb der Grenzen geübt wurde und ob überhaupt eine Ermessensentscheidung zulässig ist.³⁷¹

5.3.3 Rechtliche Beurteilung

Die Bescheidbegründung hat eine rechtliche Beurteilung zu enthalten, in welcher der zuvor festgestellte Sachverhalt unter einen gesetzlichen Tatbestand subsumiert wird. Durch eine falsche rechtliche Beurteilung im Vorfeld, kann es dazu kommen, dass der falsche Sachverhalt festgestellt wird (falsch im Sinne von nicht für das konkrete Abgabeverfahren relevant) und umgekehrt kann es zu einer falschen rechtlichen Beurteilung aufgrund fehlerhafter Sachverhaltsfeststellung kommen.

Die Bescheidbegründung soll die Überlegungen der Behörde offenlegen, insbesondere in Hinblick auf die Sachverhaltsfeststellung und rechtliche Beurteilung. Es sollen die wesentlichen Erwägungen angeführt und damit die Gedankengänge und das Ergebnis nachvollziehbar sein.³⁷² Dies soll dazu dienen, dem Bescheidadressaten die Möglichkeit zu geben die behördliche Entscheidung einer Kontrolle zu unterwerfen und falls erforderlich ein Rechtsmittel (in diesem Fall die Bescheidbeschwerde) zu erheben.

³⁶⁶ VwGH 16.02.1994, 90/13/0010.

³⁶⁷ VwGH 05.07.1991, 88/17/0108.

³⁶⁸ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁶⁹ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁷⁰ VwGH 08.03.1994, 90/14/0049.

³⁷¹ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁷² Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

Der Bescheidbegründung kommt nur informative Bedeutung zu, weshalb die Begründung selbst nicht angefochten werden kann.³⁷³

Nicht unerwähnt bleiben soll jedoch in diesem Zusammenhang die Meinung des VwGH, der gemäß das Fehlen einer Bescheidbegründung dann nicht schädlich ist, wenn der Inhalt (Spruch) rechtmäßig ist.³⁷⁴

Zulässig ist es, wenn auf die Begründung eines anderen Bescheides verwiesen wird, sofern dieser Bescheid der Partei zugänglich ist. Der allgemeine Verweis auf eine Niederschrift (bspw. Niederschrift der Schlussbesprechung nach einer Betriebsprüfung) ist mit dem Bestimmtheits-erfordernis eines Bescheides nicht vereinbar,³⁷⁵ allerdings kann laut VwGH ein Verweis auf getroffene Feststellungen in einem Prüfbericht einem Bescheid zugrunde gelegt werden.³⁷⁶

5.4 Begründungsmängel

Abgabenbescheide bedürfen einer entsprechenden Begründung. Die Begründung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt vorliegt. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht zur Begründung eines Spruches nicht aus.³⁷⁷

Aus der Begründung eines Bescheides muss unter anderem hervorgehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt; die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen.³⁷⁸

Fehlt einem Bescheid die Begründung ganz oder teilweise, kann die Partei einen Antrag auf fehlende Begründung stellen, der den Lauf der Beschwerdefrist (früher Berufungsfrist) hemmt.³⁷⁹

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden.³⁸⁰ Ebenso kann eine in der Beschwerdevorentscheidung erfolgte Begründung einen Begründungsmangel beheben.³⁸¹ In diesem Fall ersetzt die Beschwerdevorentscheidung den ursprünglichen Bescheid.

³⁷³ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁷⁴ VwGH 28.03.1985, 84/16/0087.

³⁷⁵ VwGH 29.10.1985, 85/05/0114.

³⁷⁶ VwGH 26.05.1998, 93/14/0233.

³⁷⁷ VwGH 06.07.1990, 88/17/0059.

³⁷⁸ VwGH 05.07.1991, 88/17/0108.

³⁷⁹ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁸⁰ VwGH 17.02.1994, 93/16/0117.

³⁸¹ VwGH 23.09.1982, 81/15/0091.

Widersprüche innerhalb der Begründung sowie zwischen Spruch und Begründung führen zur Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften³⁸², allerdings kann die Sanierung des Begründungsmangels beantragt werden.

Beim gänzlichen Fehlen einer Bescheidebegründung, oder bei extremer Lückenhaftigkeit, so dass eine nachträgliche Ergänzung nicht möglich oder sinnvoll erscheint, kann keine Sanierung erfolgen.³⁸³ Eine fehlende Bescheidebegründung ist aus Sicht des VwGH auch dann sanierbar, wenn ein Nachtrag der Begründung seitens der Behörde in einer ergänzenden Mitteilung erfolgt.³⁸⁴

Begründungsmängel führen nicht zur Nichtigkeit, sondern zur Mangelhaftigkeit des Bescheides. Im Abgabeverfahren werden die Begriffe absolute oder relative Nichtigkeit nicht verwendet, auch ein rechtlicher „Nicht-Bescheid“ ist zu bekämpfen.

Aufgrund des informativen Charakters der Bescheidebegründung, kann nur die Begründung allein nicht bekämpft werden, sondern es muss dies in Verbindung mit dem Spruch erfolgen. Die Begründung spielt insofern nur eine Rolle bei der Auslegung des Bescheidspruches.³⁸⁵

5.4.1 Unzureichende Sachverhaltsfeststellung

Es ergibt sich aus dem Grundsatz der Officialmaxime sowie dem Grundsatz der materiellen Wahrheit, dass die Abgabenbehörde alle beweisbedürftigen Tatsachen von sich aus zum Gegenstand des Ermittlungsverfahrens machen muss.³⁸⁶ Der Abgabepflichtige hat sie dabei in unterschiedlichem Ausmaß, aufgrund seiner Mitwirkungspflichten, zu unterstützen.

Lässt sich eine Tatsache nicht feststellen, ist grundsätzlich von dessen Nichtbestehen auszugehen (non liquet),³⁸⁷ wobei beim bloßen Misslingen eines Nachweises nicht auf das Erwiesensein des Gegenteils geschlossen werden kann.³⁸⁸

Das Verwaltungsgericht hat im Beschwerdeverfahren Beweise aufzunehmen und das rechtliche Gehör zu wahren.³⁸⁹

5.4.2 Unrichtige Beweiswürdigung

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung befreit die Behörde nicht von der Durchführung eines ordentlichen Verfahrens und einer darauf aufbauenden Bescheidebegründung, zu welcher

³⁸² VwGH 05.12.1991, 89/13/0185.

³⁸³ Langheinrich/Ryda, Die Bescheidebegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296.

³⁸⁴ VwGH 21.09.1990, 87/17/0223.

³⁸⁵ VwGH 24.01.2024, 2023/08/0097.

³⁸⁶ VwGH 04.07.1994, 94/19/0391.

³⁸⁷ VwGH 16.06.1992, 92/08/0062.

³⁸⁸ VwGH 20.09.1995, 93/13/0006.

³⁸⁹ VwGH 19.10.2016, 2016/15/0058.

die Beweiswürdigung gehört.³⁹⁰ Die Behörde hat ihre Entscheidung zu begründen und nachvollziehbar darzulegen warum der Sachverhalt als erwiesen angenommen wurde.³⁹¹

Der VwGH hat zu prüfen, ob die Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung alle in Betracht kommenden Umstände vollständig berücksichtigt hat.³⁹² Die Prüfung der Richtigkeit der Beweiswürdigung selbst ist dem VwGH hingegen entzogen. Er darf sie also nicht in dem Sinn einer Kontrolle unterziehen, dass er sie an jener Beweiswürdigung misst, die er selbst vorgenommen hätte,³⁹³ oder der Behörde entgegenhalten, dass auch ein anderes Ergebnis der Beweiswürdigung begründbar wäre.³⁹⁴

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unterliegt die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, daher ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.³⁹⁵

In diesem Zusammenhang sei auf die Prüfungsbefugnis des VfGH hinzuweisen, da eine Überprüfung der Beweiswürdigung unter Berufung auf den Gleichheitsgrundsatz möglich ist, wenn die Behörde bei Bescheiderlass Willkür angewendet hat.

5.5 Bescheidbeschwerde

Im Abgabenverfahrensrecht gibt es als Rechtsmittel gegen Bescheide die Bescheidbeschwerde. Sie ist ein Instrument des Rechtsschutzes gegen Bescheide jeder Art, welche die Abgabenbehörden erlassen. Das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde ist zulässig, gleichgültig, ob es sich um bescheidmäßige Sacherledigungen oder um verfahrensrechtliche Bescheide handelt, die angefochten werden. Die Rechtsmittelvorschriften der BAO kennen somit nicht verschiedene Arten unterschiedlich ausgestalteter Rechtsschutzeinrichtungen gegen Bescheide.³⁹⁶

Die Bescheidbeschwerde hat eine Erklärung zu enthalten, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird. Hierbei ist anzumerken, dass im Rechtsmittelverfahren nach der BAO kein „überspitzter Formalismus“ seitens des Gerichts an den Tag gelegt wird.³⁹⁷ Eine Eingabe, die

³⁹⁰ Hengstschläger/Leeb, AVG § 45 Rz 1 (Stand 1.7.2005, rdb.at).

³⁹¹ VwGH 16.10.2001, 99/09/0260.

³⁹² VwGH 26.05.2004, 2001/08/0026.

³⁹³ VwGH 16.06.2004, 2001/08/0049.

³⁹⁴ VwGH 26.05.2004, 2001/08/0026.

³⁹⁵ VwGH 31.05.2017, 2014/13/0025.

³⁹⁶ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First ^{2.02} (2021) § 243 BAO Rz 1.

³⁹⁷ VwGH 29.01.1998, 96/13/0081.

erkennen lässt, dass sich der Einschreiter durch eine Entscheidung beschwert fühlt und deren Überprüfung er begehrt ist als Beschwerde (Berufung) zu werten.³⁹⁸

Im Zusammenhang mit dem Beweisverfahren kommen als Beschwerdegründe ein mangelhaftes Beweisverfahren, sowie Begründungsmängel in Betracht.

5.5.1 Mangelhaftes Beweisverfahren

Hierzu zählen all jene Fehler, die bei der Durchführung des Beweisverfahrens unterlaufen sind und dadurch einen fehlerhaften Bescheid begründen. Es handelt sich dabei um eine Verletzung von Verfahrensvorschriften. Es handelt sich hierbei um die im Abschnitt 4.6 Mangelhaftes Beweisverfahren dargestellten Fehler bei Beweisaufnahme. Hierzu zählen auch die Beweisverbote.

5.5.2 Begründungsmängel

Hierbei handelt es sich um Fehler die bei der Bescheidbegründung, im Zuge der Beweisverwertung, unterlaufen sind. Diese wurden im Abschnitt 5.4 Begründungsmängel dargestellt. Es ist dies einerseits eine unzureichende Sachverhaltsfeststellung, die zu einer falschen rechtlichen Beurteilung führt. Zum anderen kann bei der Würdigung der Beweise ein Fehler unterlaufen, wenn diese nicht logisch nachvollziehbar ist. Eine Überprüfung der Beweiswürdigung ist dem VwGH nicht möglich.³⁹⁹

5.6 Sonstige Maßnahmen (§§ 293 – 310 BAO)

Bei den sonstigen Maßnahmen handelt es sich um außerordentliche Rechtsmittel, die nach Eintritt der Rechtskraft erhoben werden können.⁴⁰⁰ Es soll im Folgenden auf beweisrechtlich relevante Aspekte der außerordentlichen Rechtsmittel eingegangen werden.

5.6.1 Berichtigung gem § 293 BAO

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.“⁴⁰¹ Es geht um die Berichtigung von Fehlern, die durch ein Abweichen des Bescheidwillens und der formellen

³⁹⁸ VwGH 18.12.1987, 85/17/0082.

³⁹⁹ VwGH 25.3.1994, 92/17/0133.

⁴⁰⁰ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO^{2.02} § 243 BAO Rz 7.

⁴⁰¹ § 293 BAO.

Erklärung des Bescheidwillens entstehen. Es geht vor allem um Schreib-, Rechen- und Datenverarbeitungsfehler.⁴⁰²

Nicht zu berichtigen sind Fehler, die der Behörde im Zuge der Willensbildung unterlaufen,⁴⁰³ insbesondere eine unrichtige rechtliche Beurteilung oder Fehler in der Beweiswürdigung.⁴⁰⁴

5.6.2 Berichtigung gem § 293b BAO

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.“⁴⁰⁵ Eine Berichtigung ist dann möglich, wenn die Unrichtigkeit für die Behörde offensichtlich zu erkennen war und daraus eine unrichtige Rechtsauffassung resultiert.⁴⁰⁶ Hierzu zählen aktenwidrige Sachverhaltsannahmen, wenn sie aus der Abgabenerklärung übernommen wurden.⁴⁰⁷

5.6.3 Aufhebung gem § 299 BAO

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“⁴⁰⁸ Es handelt sich hierbei um eine Aufhebung aufgrund von Gesetzeswidrigkeit. Hierzu zählen auch Fälle, in denen der Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt wurde.⁴⁰⁹ Ein mangelhaftes Beweisverfahren kann somit auch zu einer Berichtigung gemäß § 299 BAO führen.⁴¹⁰ Ein Verfahrensfehler allein berechtigt nicht zur Aufhebung, der Fehler muss zu einem unrichtigen Spruch geführt haben.⁴¹¹

5.6.4 Wiederaufnahme des Verfahrens

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.“⁴¹²

⁴⁰² VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280.

⁴⁰³ VwGH 26.3.1993, 90/17/0224.

⁴⁰⁴ VwGH 25.3.1994, 92/17/0133.

⁴⁰⁵ § 293b BAO.

⁴⁰⁶ VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202.

⁴⁰⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 293b Rz 7.

⁴⁰⁸ § 299 Abs 1 BAO.

⁴⁰⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 299 Rz 10; VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123.

⁴¹⁰ VwGH 04.11.2021, 2021/13/0100; VwGH 23.11.2016, 2014/16/0056.

⁴¹¹ VwGH 07.04.2020, 2017/13/0009.

⁴¹² § 303 Abs 1 lit b BAO.

Der Neuerungstatbestand ermöglicht es dem Abgabepflichtigen, oder der Abgabebehörde, zum einen ein abgeschlossenes Verfahren wieder zu eröffnen, wenn Sachverhaltselemente hervorkommen, die bei Berücksichtigung zu einem anderen Bescheidspruch geführt hätten.⁴¹³

Weiters ist eine Wiederaufnahme möglich, wenn neue Beweismittel hervorkommen. Hierbei kann es sich um jegliches Beweismittel handeln (Zeuge, Urkunde,...). Allerdings müssen die Aufnahmegründe zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existiert haben (nova reperta) und nicht nachträglich entstanden sein (nova producta).⁴¹⁴

⁴¹³ VwGH 19.11.1998, 96/15/0148.

⁴¹⁴ VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 27.03.2024, 2024/13/0032.

6 Zusammenfassung / Abstract

Zusammenfassend lässt sich das Beweisverfahren systematisch in mehrere Teile gliedern. Die Grundlage stellt die allgemeine Beweislehre dar, die Begriffsdefinitionen bietet (was ist der Beweis und was heißt es etwas zu beweisen) und welche Anforderungen an den Beweis sowie an das Verfahren, in dem der Beweis gefördert wird, gestellt werden.

Es geht hierbei um die entscheidungsrelevanten Tatsachen, Beweisbedürftigkeit und Beweismaß und die Einteilung der Beweise. Die allgemeine Beweislehre gibt auch Auskunft darüber, von welchen Grundsätzen das Beweisverfahren geprägt ist. Hier ist als Besonderheit des Beweisverfahrens der BAO festzuhalten, dass es sich um ein Massenverfahren handelt, in dem von den Verwaltungsbehörden eine große Menge an Eingaben zu bearbeiten ist. Der Unterschied zu anderen Verwaltungsverfahren besteht darin, dass der Abgabepflichtige dazu aufgefordert ist, wahrheitsgetreue Angaben über abgabenrechtliche Sachverhalte zu machen und das eigentliche Ermittlungsverfahren erst dann eingeleitet wird, wenn Zweifel an den Angaben bestehen. Der im öffentlichen Bereich vorherrschende Grundsatz der *Offizialmaxime* findet sich im Abgabeverfahren in abgeschwächter Form. *Kotschnigg* bezeichnet dies treffend als „der Abgabepflichtige wird als Beweismittel gegen sich selbst in Anspruch genommen“.

Der zweite Teil des Beweisrechts behandelt die sogenannten Beweismittel. Hierbei geht es um die in Erscheinung tretenden realen Gegenstände und Personen, aus denen ein Beweis abgeleitet werden kann. In diesem Bereich hält sich die BAO an seinem Vorbild dem AVG, aus welchen die gesetzlichen Bestimmungen über die Beweismittel übernommen wurden. Ergänzt werden die Beweismittel durch die entsprechende Judikatur, wobei auch die Rechtsprechung zum AVG herangezogen werden kann.

Der letzte in sich geschlossener Teil betrifft das Verfahren zur Beweisgewinnung, das Beweisaufnahmeverfahren. Die BAO hält sich bedeckt und beschränkt sich auf den § 183 BAO, in dem sich die amtswegige Beweisaufnahme, die Beweisanträge und den Grundsatz des Parteiengehörs. Nähere Ausführungen zu einem Verwaltungsablauf lassen sich nicht finden. Hierzu muss man auf die Verwaltungspraxis, Rechtsprechung und Lehre zurückgreifen. Ein wesentlicher Punkt sind die Beweisverbote, die in der Judikatur des VwGH unterschiedlich bewertet werden. Anfänglich ging der VwGH davon aus, dass der BAO Beweisverbote fremd seien. Begründet wurde dies unter anderem damit, dass die BAO selbst die Unbeschränktheit der Beweismittel vorsieht. Aus Sicht einer Gesamtinterpretation, kann dieser Zugang nicht standhaft sein. Beweisverbote sind jedenfalls bei einer Verfassungsverletzung unzulässig. In der neueren Judikatur weicht der VwGH von seinem bisherigen Standpunkt ab und anerkennt Beweisverbote.

Im Zusammenhang mit dem Beweisaufnahmeverfahren steht die Frage, welche Möglichkeiten dem Abgabepflichtigen zustehen, wenn das Beweisverfahren mangelhaft durchgeführt wurde. Hiermit beschäftigt sich die Frage möglicher Rechtsmittel. Konkret die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Es lässt sich festhalten, dass das Beweisverfahren der BAO, als *lex specialis* zum allgemeinen Verwaltungsrecht, den Besonderheiten des Abgabeverfahrens, insbesondere bei den Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen Rechnung trägt, welcher als anders, in einem antragsgebundenen Verfahren, verpflichtet wird von sich aus tätig zu werden und zum Verfahren beizutragen. In weiten Teilen kann das AVG als Vorgängernorm in Fragen der Auslegung herangezogen werden.

7 Literatur- und Judikaturverzeichnis

Kommentare

Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch (2015)

Ellinger/Sutter/Urtz, BAO Kommentar (Stand 01.09.2020)

Fasching/Konecny, Zivilprozessgesetze³ III/1 (Stand 01.08.2017)

Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³ (2021)

Hengstschläger/Leeb, AVG online, Kommentar zum Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz (Stand 01.03.2023)

Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Spezialkommentar (2011)

Rechberger/Klicka (Hrsg), ZPO⁵ (2019)

Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.02 (2021)

Ritz/Koran, Bundesabgabenordnung⁷ (2021)

Rosenkranz/Kahl (Hrsg), AVG (2021)

Selbstständige Werke

Leitner, Aktuelles zum Finanzstrafrecht (1997)

Rechberger/Simotta, Grundriss des österreichischen Zivilprozessrechts⁹ (2017)

Rosenberg, Die Beweislast⁵ (1965)

Schenk, Beweisverbote im Abgabenrecht (2006)

Tanzer/Unger, BAO 2020/2021 (2021)

Fachzeitschriften

Langheinrich/Ryda, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteiengehör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil I), FJ 1998, 19

Langheinrich/Ryda, Die Bescheidbegründung im Abgabeverfahren, FJ 1998 296

Langheinrich/Ryda, Das Beweisverfahren im Steuerrecht (Teil 1), FJ 2010, 386

Langheinrich/Ryda, Beweismittel im Verfahren vor den (Abgaben-)Behörden und den Verwaltungsgerichten (Teil 1), FJ 2015, 229

Vogel, Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht, FJ 1973, 123

Gesetze

Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz BGBl 51/1991

Bankwesengesetz BGBl 532/1993

Bundesabgabenordnung BGBl 194/1961

Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1/1930

Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 400/1988.

Kontenregister- und Konteneinschaugesetz BGBl 116/2015

Signaturgesetz BGBl 190/1999

Strafgesetzbuch BGBl 60/1974

Judikatur

OGH 13.01.1958, 6 Os 458/57

OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58

OGH 27.01.2016, 4 Ob 208/15i

VfGH 18.06.1956, B 232/55

VfGH 16.10.1997, B 66/97

VwGH 05.07.1960, 2101/57

VwGH 10.06.1964, 1615/63

VwGH 27.02.1967, 1131/66

VwGH 28.01.1970, 1853/68

VwGH 24.05.1974, 1579/73

VwGH 18.04.1977, 2942/76

VwGH 24.10.1980, 1230/78

VwGH 10.02.1982, 81/13/0140

VwGH 23.09.1982, 81/15/0091

VwGH 15.12.1982, 82/13/0169

VwGH 11.09.1984, 83/07/0323

VwGH 16.01.1985, 84/03/0004

VwGH 28.03.1985, 83/16/0009

VwGH 28.03.1985, 84/16/0087

VwGH 14.05.1985, 84/04/0112

VwGH 10.12.1985, 84/14/0007

VwGH 23.05.1986, 86/17/0100

VwGH 04.09.1986, 86/16/0080

VwGH 04.09.1986, 86/16/0114

VwGH 16.09.1986, 85/14/0007

VwGH 29.09.1986, 84/08/0131

VwGH 16.10.1986, 86/16/0143

VwGH 19.10.1987, 87/10/0063

VwGH 18.12.1987, 85/17/0082
VwGH 15.04.1988, 85/17/0086
VwGH 19.05.1988, 87/16/0165
VwGH 18.10.1988, 88/14/0092
VwGH 15.03.1989, 88/03/0138
VwGH 19.06.1989, 88/15/0089
VwGH 27.06.1989, 89/14/0117
VwGH 08.11.1989, 86/13/0164
VwGH 12.06.1990, 89/14/0173
VwGH 12.06.1990, 90/11/0110
VwGH 25.06.1990, 89/15/0063
VwGH 06.07.1990, 88/17/0059
VwGH 07.09.1990, 90/14/0188
VwGH 20.09.1990, 86/07/0208
VwGH 14.11.1990, 86/13/0042
VwGH 04.12.1990, 89/07/0010
VwGH 05.07.1991, 88/17/0108
VwGH 18.09.1991, 91/13/0072
VwGH 30.09.1991, 91/19/0088
VwGH 16.10.1991, 91/03/0056
VwGH 05.12.1991, 89/13/0185
VwGH 05.12.1991, 89/13/0243
VwGH 22.01.1992, 90/13/0120
VwGH 19.02.1992, 91/14/0216
VwGH 20.02.1992, 99/16/0156
VwGH 25.03.1992, 86/13/0055
VwGH 08.04.1992, 90/13/0132
VwGH 29.04.1992, 90/13/0228
VwGH 16.06.1992, 92/08/0062
VwGH 25.06.1992, 91/16/0057
VwGH 02.07.1992, 90/16/0167
VwGH 14.10.1992, 91/13/0158
VwGH 16.10.1992, 91/17/0124
VwGH 20.10.1992, 91/08/0096
VwGH 21.10.1992, 92/02/0157

VwGH 16.03.1993, 89/14/0281
VwGH 22.03.1993, 92/10/0403
VwGH 01.07.1993, 93/09/0051
VwGH 05.07.1993, 91/10/0130
VwGH 21.07.1993, 91/13/0231
VwGH 15.09.1993, 92/13/0004
VwGH 21.10.1993, 92/15/0079
VwGH 17.12.1993, 93/15/0094
VwGH 16.02.1994, 90/13/0010
VwGH 17.02.1994, 93/16/0117
VwGH 23.02.1994, 92/15/0159
VwGH 08.03.1994, 90/14/0049
VwGH 24.03.1994, 92/16/0031
VwGH 04.07.1994, 94/19/0391
VwGH 14.09.1994, 91/13/0233
VwGH 28.10.1994, 91/17/0064
VwGH 14.12.1994, 89/16/0014
VwGH 14.12.1994, 93/16/0191
VwGH 27.02.1995, 94/16/0275
VwGH 02.03.1995, 94/19/0718
VwGH 22.03.1995, 93/13/0039
VwGH 27.04.1995, 93/17/0320
VwGH 18.06.1995, 89/16/0014
VwGH 28.06.1995, 93/16/0116
VwGH 20.09.1995, 93/13/0006
VwGH 17.10.1995, 94/08/0269
VwGH 18.10.1995, 93/13/0290
VwGH 25.10.1995, 93/15/0119
VwGH 24.01.1996, 94/13/0152
VwGH 21.02.1996, 94/14/0062
VwGH 31.07.1996, 92/13/0020
VwGH 08.08.1996, 92/14/0052
VwGH 08.08.1996, 96/14/0043
VwGH 29.01.1997, 95/16/0106
VwGH 28.05.1997, 94/13/0200

VwGH 23.09.1997, 93/14/0065
VwGH 30.09.1997, 96/01/0944
VwGH 29.01.1998, 96/13/0081
VwGH 19.03.1998, 96/15/0005
VwGH 28.05.1998, 96/15/0132
VwGH 19.11.1998, 96/15/0148
VwGH 02.06.1999, 98/04/0242
VwGH 13.04.2000, 99/07/0155
VwGH 17.04.2000, 95/17/0018
VwGH 23.05.2000, 99/11/0200
VwGH 28.09.2000, 96/16/0343
VwGH 27.02.2001, 97/13/0091
VwGH 25.04.2001, 99/13/0221
VwGH 18.07.2001, 95/13/0152
VwGH 16.10.2001, 99/09/0260
VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157
VwGH 17.12.2001, 97/14/0134
VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191
VwGH 28.01.2002, 2001/17/0143
VwGH 27.02.2002, 97/13/0201
VwGH 27.02.2003, 99/15/0193
VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172
VwGH 26.02.2004, 2002/16/0054
VwGH 26.05.2004, 2001/08/0026
VwGH 16.06.2004, 2001/08/0049
VwGH 25.01.2005, 2004/02/0107
VwGH 25.05.2005, 2001/17/0181
VwGH 26.07.2006, 2001/14/0174
VwGH 21.09.2006, 2006/15/0090
VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088
VwGH 18.09.2007, 2007/16/0066
VwGH 19.03.2008, 2008/15/0002
VwGH 27.03.2008, 2006/13/0109
VwGH 28.10.2008, 2006/15/0113
VwGH 22.04.2009, 2006/15/0315

VwGH 22.04.2009, 2008/15/0283
VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264
VwGH 13.09.2006, 2002/13/0190
VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136
VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078
VwGH 21.12.2010, 2007/05/0231
VwGH 24.02.2011, 2011/16/0020
VwGH 11.04.2011, 2007/17/0041
VwGH 28.04.2011, 2011/15/0073
VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132
VwGH 28.06.2012, 2009/15/0201
VwGH 23.01.2013, 2010/15/0196
VwGH 21.02.2013, 2009/13/0258
VwGH 27.09.2013, 2011/05/0065
VwGH 30.06.2015, 2012/15/0045
VwGH 01.09.2015/2013/15/0295
VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023
VwGH 19.10.2016, 2016/15/0058
VwGH 29.03.2017, 2016/15/0023
VwGH 31.05.2017, 2014/13/0025
VwGH 15.06.2018, 2018/11/0059
VwGH 08.11.2018, 2018/22/0048
VwGH 15.05.2019, 2018/13/0006
VwGH 30.01.2020, 2019/16/0215
VwGH 07.04.2020, 2017/13/0009
VwGH 17.11.2020, 2020/13/0064
VwGH 07.12.2020, 2020/15/0004
VwGH 23.04.2021, 2020/13/0108
VwGH 06.05.2021, 2019/03/0040
VwGH 04.11.2021, 2021/13/0100
VwGH 16.11.2021, 2020/15/0019
VwGH 08.03.2022, 2020/15/0010
VwGH 22.04.2022, 2021/13/0087
VwGH 16.01.2023, 2022/13/0104
VwGH 09.06.2023, 2023/13/0042

VwGH 28.06.2023, 2023/13/0036

VwGH 06.07.2023, 2023/02/0108

VwGH 24.01.2024, 2023/08/0097

VwGH 27.03.2024, 2024/13/0032