

oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist gemäß der VO BGBl 1996/401 idgF zu erbringen. Zusätzlich besteht die Möglichkeit der Nachweisführung gemäß Art 45a DVO, der eine widerlegbare Vermutung enthält.

- **Beispiel**

Der Unternehmer Ö in Wien liefert Waren an den Unternehmer D in München. Ö beauftragt einen Spediteur, die Waren nach München zu befördern.

Lösung: Für die Vermutung der Warenbewegung in einen anderen Mitgliedstaat nach Art 45a DVO muss Ö angeben, dass die Waren auf seine Rechnung versendet wurden. Zudem muss Ö im Besitz zweier in der Verordnung aufgeführter Nachweise sein, die von verschiedenen, voneinander unabhängigen dritten Personen stammen. Als Nachweis für die Warenbewegung kann der Lieferant zB die Rechnung (iSd § 11 UStG) des Spediteurs sowie die Versicherungspolizze über die Versendung vorlegen.

Beweisregeln im Abgabenverfahren

In freier Beweiswürdigung zu Sachverhaltsfeststellungen

Geht das so einfach?

CAROLINE TOIFL*)



Betriebsprüfungsberichte beziehen sich gerne darauf, den Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt zu haben. Was aber ist freie Beweiswürdigung und wann darf sie angewendet werden? Wie kann man sich dagegen wehren, wenn freie Beweiswürdigung nicht korrekt angewendet wurde?

1. Freie Beweiswürdigung (§ 167 BAO)

Grundsätzlich ist die Abgabenbehörde an keinerlei Beweisregeln gebunden (§ 167 Abs 2 BAO). Die Behörde hat sich unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen und ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteiengehörs durchzuführen. Sie kann selbständig alles als Beweismittel heranziehen, was zur Feststellung geeignet und nach Lage des einzelnen Falls zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Hierbei gilt der Grundsatz der Amtswegigkeit. Die Behörde ist demnach grundsätzlich verpflichtet, den entscheidungserheblichen Sachverhalt amtswegig zu erforschen.

Eine Einschränkung des Amtswegigkeitsgrundsatzes normiert § 138 BAO, der dem Abgabepflichtigen auf Verlangen der Behörde die Obliegenheit auferlegt, an der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken (sogenannte Mitwirkungspflicht). So kann diesem etwa auferlegt werden, seine Anbringen zur Beseitigung von Zweifeln näher zu erläutern oder deren Richtigkeit zu beweisen. In der Praxis erfolgt dies durch Ergänzungsersuchen, Fragelisten des Prüfers oder durch Einvernahmen.

Der Steuerpflichtige hat Bücher, Aufzeichnungen, Urkunden etc ebenfalls vorzulegen, soweit sie für den Inhalt des Anbringens von Bedeutung sind (§ 138 Abs 2 BAO). Darunter fallen für den VwGH vor allem Feststellungen solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Um-

*) Dr. Caroline Toifl ist selbständige Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Wien. Die Autorin dankt Dr. Hans Blasina, Richter am BFG, für die kritische Durchsicht des Beitrags und die wertvollen Diskussionen.

stände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung nähersteht als die Behörde.¹⁾)

Erst wenn der Abgabepflichtige seinem Mitwirkungsauftrag nicht bzw nicht ausreichend nachkommt, stellt sich die Frage, ob die Behörde nunmehr den Sachverhalt „in freier Beweiswürdigung“ feststellen darf. Die Frage, ob der Abgabepflichtige ausreichend mitwirkt, wird in der Praxis häufig unterschiedlich beurteilt. Der Abgabepflichtige vertritt die Ansicht, es sei ihm nicht zumutbar, alles beizubringen, was die Behörde ihm auferlegt. Die Behörde ist der Meinung, dass, wenn der Abgabepflichtige nicht mitwirkt, sie eben feststellen wird, was sie derzeit glaubt, das heißt die Feststellungen „in freier Beweiswürdigung“ trifft, weil die Behörde gemäß § 167 BAO an keinerlei Beweisregeln gebunden sei. Was kann der Abgabepflichtige also tun?

Hierbei ist zunächst auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen: Sollte der Abgabepflichtige einem Mitwirkungsauftrag nicht bzw nicht ausreichend nachkommen, so ist laut VwGH die Behörde allein deshalb noch nicht berechtigt, das Gegenteil „in freier Beweiswürdigung“ festzustellen.²⁾ Die Wortfolge „in freier Beweiswürdigung“ ersetzt nicht die Auseinandersetzung mit dem Parteivorbringen. Vielmehr bleibt es auch in diesem Fall beim Prinzip der Amtswegigkeit: Der Sachverhalt ist von der Abgabenbehörde zu ermitteln, die verpflichtet ist, auf andere Art nach erforderlichen Nachweisen zu suchen.³⁾ Vertrat die Behörde jedoch bereits die Auffassung, dass der Sachverhalt nur noch durch Mithilfe des Abgabepflichtigen aufgeklärt werden könne, so stößt auch der Grundsatz der Amtswegigkeit an seine Grenzen. Will der Abgabepflichtige nicht, dass eine gewisse Feststellung zu seinem Nachteil getroffen wird, so hat er mitzuwirken. Dies kann einerseits durch die Vorlage von Urkunden erfolgen, andererseits aber auch durch Beweisanträge. Beweisanträge sind erforderlich, wenn der Abgabepflichtige keinen direkten Zugriff auf die Beweismittel hat oder die Behörde sich unmittelbar einen Eindruck von dem Beweismittel zu verschaffen hat. Dies können beispielsweise Zeugeneinvernahmen oder ein Augenschein sein.

2. Stellen von Beweisanträgen

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommen Parteien- und Zeugeneinvernahmen, Urkunden, Sachverständige und ein Augenschein in Betracht. Der Abgabenverpflichtete kann zum Beweis dafür, dass eine gewisse Tatsache der Wahrheit entspricht, die Einvernahme eines Zeugen verlangen, Urkunden vorlegen oder auch einen Augenschein beantragen. Wurde der Beweisantrag gestellt, so ist wiederum die Abgabenbehörde am Zug:

Ein Beweisantrag kann – verfahrensrechtlich korrekt – nicht deshalb abgelehnt werden, weil man ohnehin schon so lange prüft und jetzt gerne zu einem Abschluss des laufenden Verfahrens kommen würde. Die Abgabenbehörde kann von der Aufnahme beantragter Beweise nur Abstand nehmen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen

- als richtig anerkannt oder
- unerheblich sind⁴⁾ oder
- das Beweismittel an sich ungeeignet ist.⁵⁾

Es ist sohin zu differenzieren zwischen dem Beweisthema, also der festzustellenden Tatsache, und dem Beweismittel, das geeignet sein soll, das Beweisthema zu bezeugen.

¹⁾ Siehe etwa VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0247.

²⁾ VwGH 13. 9. 1994, 94/14/0066.

³⁾ VwGH 13. 9. 1994, 94/14/0066.

⁴⁾ VwGH 24. 10. 2001, 2000/17/0009.

⁵⁾ VwGH 27. 10. 1948, 0479/46; 20. 11. 1948, 0185/46; 14. 1. 1950, 0363/46.

2.1. Ungeeignetheit des Beweismittels

Ob ein Beweismittel an sich ungeeignet ist, darf von der Behörde nicht aus Gründen, die die Aussagefähigkeit vorwegnehmen, beurteilt werden. Vielmehr kann nach der Rechtsprechung des VwGH erst nach der Durchführung der Beweiserhebung festgestellt werden, ob das Beweismittel zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet ist oder nicht.⁶⁾ Entscheidend ist stets, ob das Beweismittel dazu dient, eine für die Entscheidung erhebliche Tatsache festzustellen, somit ob das Beweisthema erheblich ist.

2.2. Unerheblichkeit der Tatsachen

Die Judikatur stellt bei der Frage nach dem Umfang der behördlichen Ermittlungspflicht auf die Erheblichkeit von Tatsachen ab (Beweisthema): Gibt es keine Anhaltspunkte, dass eine Tatsache für das Ermittlungsverfahren von Relevanz sein könnte, kann der Beweisanspruch wegen Unerheblichkeit zurückgewiesen werden. Wann ein Beweisthema als unerheblich anzusehen ist, ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen. Für das Vorliegen der Erheblichkeit und somit die Verpflichtung, einem solchen Antrag stattzugeben, genügt bereits die Möglichkeit – und damit nicht die Wahrscheinlichkeit – eines entscheidungswesentlichen Erkenntnisgewinnes.⁷⁾ Wenn die Behörde jedoch einen Beweisanspruch ablehnt, muss sie in der Begründung ihre Erwägungen darlegen, die zur Annahme der Unerheblichkeit des angebotenen bzw nicht aufgegriffenen Beweismittels geführt haben.⁸⁾ Die Begründung dient dem Steuerpflichtigen dazu, den Beweisanspruch zu korrigieren und erneut zu stellen. Beweisansprüche betreffend erhebliche Tatsachen dürfen nicht unbeachtet bleiben.

2.3. Anerkannte Tatsachen

Der letzte und wohl aus der Sicht des Abgabepflichtigen angenehmste Grund, warum ein Beweisanspruch abgelehnt werden darf, liegt vor, wenn die Behörde ohnehin beabsichtigt, antragsgemäß zu entscheiden. In diesen Fällen erübrigt sich die Durchführung des Beweisanspruchs, weil Antragsteller und Behörde vereinfacht gesprochen einer Meinung sind. Würde die Behörde die entscheidungserheblichen behaupteten Umstände jedoch als nicht zutreffend beurteilen und dennoch den Beweisanspruch ablehnen, läge ein Verfahrensfehler wegen vorweggenommener Beweiswürdigung vor.⁹⁾ Der Bescheid müsste aufgehoben werden.

3. Glaubhaftmachung

Sind keine Beweiserhebungen mehr zumutbar, sind alle Beweismittel erhoben, die für und gegen den Sachverhalt sprechen, so genügt die „Glaubhaftmachung“ einer bestimmten Tatsache (vgl § 138 Abs 1 letzter Satz BAO). Hier kommt man nun der Feststellung „in freier Beweiswürdigung“ immer näher. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn Umstände des Einzelfalls dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.¹⁰⁾ Die Glaubhaftmachung ist somit der Nachweis der Wahrscheinlichkeit. Der Sachverhalt muss nicht gewiss sein. Laut Rechtsprechung des VwGH genügt ein geringerer Grad der Wahrscheinlichkeit als der, der die Überzeugung von der Gewissheit rechtfertigt.¹¹⁾ In Prozent ausgedrückt wäre wohl von einem Überwiegen auszugehen,

⁶⁾ VwGH 22. 10. 1992, 91/16/0129.

⁷⁾ Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) § 183 S 496.

⁸⁾ VwGH 26. 5. 1997, 96/17/0459.

⁹⁾ VwGH 19. 6. 1989, 88/15/0130.

¹⁰⁾ VwGH 14. 9. 1988, 86/13/0150; 23. 11. 2005, 2005/16/0099.

¹¹⁾ VwGH 29. 5. 2006, 2005/17/0252.

das heißt von über 50 %. Erst bei diesem Grad der Wahrscheinlichkeit darf im Abgabenverfahren von Feststellungen „in freier Beweiswürdigung“ gesprochen werden.

Die Behörde hat sohin alle Argumente für bzw gegen eine bestimmte Tatsache „in freier Beweiswürdigung“ abzuwägen und nach dem größeren Gewicht der Argumente zu beurteilen, welchen Sachverhalt sie als erwiesen ansieht.

4. Bekämpfung der Feststellungen in freier Beweiswürdigung

Stützt die Abgabenbehörde ihre Feststellungen ohne Begründung auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung, kann der Bescheid vor dem BFG bekämpft werden. Verfahrensfehler der Abgabenbehörde sind vor dem BFG – da es sich um eine Tatsacheninstanz handelt – sanierbar. Wird eine Feststellung „in freier Beweiswürdigung“ ohne ordentliche Abwägung von Für und Wider vorgenommen, kann vorgreifende Beweiswürdigung vorliegen. Eine vorgreifende Beweiswürdigung, das heißt ein vermutetes Ergebnis noch nicht aufgenommener Beweismittel vorwegzunehmen, ist nicht zulässig.¹²⁾ Die Behörde hat jedenfalls die Erwägungen, die sie dazu veranlasst haben, aufgrund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen.¹³⁾ Ein bloßer Hinweis auf die freie Beweiswürdigung reicht laut Judikatur für eine nachvollziehbare Darstellung nicht aus.¹⁴⁾

Das bedeutet zusammengefasst, dass die Abgabenbehörde alle Beweise unbefangen gegeneinander abzuwägen hat und in verständlicher Weise begründen muss, wie sie zu den vorliegenden Feststellungen gekommen ist bzw warum sie gewissen Ermittlungen weniger Wert beimisst. Ein pauschaler Verweis auf die Feststellung des Sachverhalts „in freier Beweiswürdigung“ genügt dabei nicht. Mit anderen Worten: Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung enthebt die Behörde nicht von einer ordentlich durchgeführten Beweiswürdigung aller geeigneten Beweismittel.

Die freie Beweiswürdigung des BFG ist beim VwGH nur eingeschränkt bekämpfbar. Der VwGH prüft nur, ob der maßgebende Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und die hierbei angestellten Erwägungen zur Beweisaufnahme schlüssig sind. Ob eine solche Bewertung von Beweisen schlüssig ist, wird von der Judikatur bejaht, wenn sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widerspricht.¹⁵⁾ Es unterliegt also nur die Schlüssigkeit, nicht aber die konkrete Richtigkeit der Erwägungen der gerichtlichen Kontrolle: Wurden die gewürdigten Beweisergebnisse in einem ordnungsgemäßen Verfahren in ausreichendem Ausmaß ermittelt, besteht dahin gehend keine weitere Prüfungsbefugnis des VwGH.¹⁶⁾ Aufgrund dieser eingeschränkten Prüfungsbefugnis kann der VwGH daher nicht überprüfen, ob ein Akt der Beweiswürdigung in dem Sinne richtig ist, dass zum Beispiel eine den Beschwerdeführer belastende Darstellung und nicht dessen Verantwortung den Tatsachen entspricht.¹⁷⁾ Dazu kommt, dass diesbezügliche Verfahrensfehler nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen, wenn die Behörde/das BFG ohne Begehung des Verfahrensfehlers zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Diese Relevanz ist vom Beschwerdeführer vorzubringen, der konkret anführen muss, zu welchem anderen Ergebnis die belangte Behörde bei Einhaltung der Vorschriften hätte gelangen können.¹⁸⁾

Bei groben Verstößen gegen die Verfahrensgrundsätze könnte das Erkenntnis wegen Willkür beim VfGH angefochten werden. Laut VfGH kann eine Verletzung des Willkür-

¹²⁾ VwGH 8. 9. 2005, 2001/17/0141.

¹³⁾ VwGH 26. 5. 1997, 96/17/0459.

¹⁴⁾ VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0233.

¹⁵⁾ VwGH 28. 3. 2012, 2010/08/0087.

¹⁶⁾ VwGH 22. 2. 2006, 2005/17/0167.

¹⁷⁾ Vgl etwa VwGH 3. 10. 1985, 85/02/0053.

¹⁸⁾ VwGH 11. 10. 2007, 2006/12/0107.

verbots vorliegen, wenn die Behörde sich nur mit den für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründen beschäftigt und alle anderen Aspekte außer Acht lässt, die für eine andere Auffassung sprechen könnten. Dies deshalb, weil die Behörde durch die einseitige Betrachtungsweise überhaupt nicht in die Lage kommen kann, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen.¹⁹⁾ Um „in freier Beweiswürdigung“ entscheiden zu können, müssen sämtliche Beweise ausreichend erhoben werden. Die Ermittlungspflicht endet laut Judikatur dort, wo keine weiteren Nachforschungen zugemutet werden können.²⁰⁾



Auf den Punkt gebracht

Die freie Beweiswürdigung ist keineswegs aus der Luft gegriffen und lediglich ein „Bauchgefühl“ eines Prüfers. Freie Beweiswürdigung darf nur geübt werden, wenn keine Verfahrensfehler vorliegen, alle relevanten Beweise erhoben wurden und Für und Wider gegeneinander abgewogen wurden. Nach der Judikatur des VfGH ist es ohne eine entsprechende Gegenüberstellung der Argumente nicht möglich, eine dem Gleichheitssatz konforme Feststellung zu treffen.²¹⁾ Bescheide der Abgabenbehörden oder auch Erkenntnisse des BFG, die derartige Mängel aufweisen, wären wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zu bekämpfen.

¹⁹⁾ VfSlg 12.477/1990, 15.696/1999 und 15.826/2000.

²⁰⁾ VwGH 27. 7. 1994, 92/13/0140.

²¹⁾ VfSlg 12.477/1990, 15.696/1999 und 15.826/2000.

Unbilligkeit der Einhebung

Entscheidung: VwGH 20. 11. 2019, Ra 2018/15/0014.

Norm: § 236 BAO.

Die Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten durch Nachsicht setzt einen hierauf gerichteten Antrag voraus, wobei den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Er hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

Eine sachliche Unbilligkeit ist – unbeschadet der in § 3 der Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO, BGBl II 2005/435, beispielsweise aufgezählten und hier nicht in Betracht kommenden Fälle – nach ständiger Rechtsprechung des VwGH anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Mangels Darlegung der für die steuerliche Behandlung des „*Welteinkommens*“ maßgeblichen Umstände und der tatsächlichen (auch ausländischen) Besteuerung ist es von vornherein nicht möglich, zu beurteilen, ob allenfalls ein außergewöhnlicher Geschehensablauf iSd Rechtsprechung zu § 236 BAO vorliegen könnte.