
Amtswegige Wahrheitsermittlung, Parteiengehör – § 115 BAO

Gliederung

1. Gesetzestext	2
2. Fundstellen	2
2.1. Bezugsparagrafen	2
2.2. Erlässe, Verordnungen	4
2.3. Rechtsprechung	5
2.4. Literatur	10
3. Kommentar	13
3.1. Amtswegigkeit (§ 115 Abs 1)	13
3.1.1. Einleitung der Verfahren	13
3.1.2. Erforschung der materiellen Wahrheit	15
3.1.3. Ermittlungspflicht	16
3.1.4. Mitwirkungspflicht	17
3.2. Fälle erhöhter Mitwirkungspflicht	22
3.2.1. Vorliegen eines ausländischen Sachverhalts	22
3.2.2. Eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörden	27
3.2.3. Antragsgebundenheit	28
3.2.4. Begünstigungsbestimmungen	28
3.2.5. Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse	29
3.2.6. Behauptungen im Widerspruch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens	30
3.2.7. Besondere Nähe des Arbeitgebers zum Sachverhalt	30
3.2.8. Erhöhte Mitwirkungspflicht aufgrund § 136 BAO	30
3.2.9. Erhöhte Mitwirkungspflicht aufgrund § 1298 ABGB iVm Haftungen gem § 9 BAO	30
3.2.10. Konsequenzen der Nichterfüllung der erhöhten Mitwirkungspflicht	31
3.3. Parteiengehör (§ 115 Abs 2)	32
3.3.1. Grundsätze	32
3.3.2. Form der Gewährung des Parteiengehörs	34
3.3.3. Verletzung des Parteiengehörs	35
3.4. Prüfung und Würdigung auch zugunsten der Partei (§ 115 Abs 3) ...	36
3.5. Kein Neuerungsverbot (§ 115 Abs 4)	37

4. Praxis	40
4.1. Zuwendung an eine in der Schweiz ansässige Person von einer österreichischen Privatstiftung	40
4.2. Zur Frage des Nachweises des überwiegenden Aufenthaltes im Ausland im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung	40
4.3. Beispiel zur Nachsicht gem § 236 BAO	40
4.4. Provisionszahlungen an zypriotische Offshore-Gesellschaft	40
4.5. EAS 2436 zur Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung eines DBA-Partnerstaates	41

1. Gesetzestext

§ 115 BAO idF BGBl I 2017/136:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

2. Fundstellen

2.1. Bezugsparagrafen

§ 1298 ABGB	<i>Beweislastumkehr</i>
§ 12 AbgEO	<i>Einwendungen gegen den Anspruch</i>
§ 13 AbgEO	<i>Einwendungen gegen den Exekutionstitel</i>
§ 9 BAO	<i>Haftung der Vertreter</i>
§ 26 BAO	<i>Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt</i>
§ 27 BAO	<i>Sitz</i>
§ 44 BAO	<i>Begünstigungsschädliche Betriebe</i>

§ 48 BAO	<i>Verhältnis zum Ausland</i>
§ 90 BAO	<i>Akteneinsicht</i>
§ 111 BAO	<i>Zwangsstrafen</i>
§ 116 BAO	<i>Beurteilung von Vorfragen</i>
§ 118 BAO	<i>Auskunftsbescheid</i>
§ 118a BAO	<i>Forschungsbestätigung</i>
§ 119 BAO	<i>Offenlegungs- und Wahrheitspflicht</i>
§ 120 BAO	<i>Anzeigepflicht</i>
§ 123 BAO	<i>Weitergeltung von Anzeigebestimmungen</i>
§ 124 BAO	<i>Buchführungspflicht</i>
§ 132 BAO	<i>Aufbewahrungspflicht</i>
§ 136 BAO	<i>Wertangaben in Abgabenerklärungen</i>
§ 138 BAO	<i>Beweislast</i>
§ 141 BAO	<i>Hilfeleistung bei Amtshandlungen</i>
§ 142 BAO	<i>Entnahme von Proben</i>
§ 149 BAO	<i>Schlussbesprechung</i>
§ 161 BAO	<i>Prüfung der Abgabenerklärungen</i>
§ 162 BAO	<i>Empfängernennung</i>
§ 167 BAO	<i>Offenkundige Tatsachen, freie Beweiswürdigung</i>
§ 171 BAO	<i>Aussageverweigerungsrechte</i>
§ 183 BAO	<i>Beweisaufnahme</i>
§ 184 BAO	<i>Schätzung</i>
§ 205 BAO	<i>Anspruchszinsen</i>
§ 205a BAO	<i>Beschwerdezinsen</i>
§ 205c BAO	<i>Umsatzsteuerzinsen</i>
§ 212 BAO	<i>Zahlungserleichterungen</i>
§ 212a BAO	<i>Aussetzung der Einhebung</i>
§ 216 BAO	<i>Abrechnungsbescheid</i>
§ 217 BAO	<i>Säumeniszuschläge</i>
§ 224 BAO	<i>Persönliche Haftung, Haftungsbescheid</i>
§ 229a BAO	<i>Rückstandsbescheinigung</i>
§ 236 BAO	<i>Nachsicht</i>

§ 237 BAO	<i>Entlassung aus der Gesamtschuld</i>
§ 240 BAO	<i>Rückzahlung einbehaltener Abgaben</i>
§ 241 BAO	<i>Weitere Rückzahlungen</i>
§ 260 BAO	<i>Zurückweisung der Beschwerde</i>
§ 265 BAO	<i>Vorlage der Beschwerde</i>
§ 269 BAO	<i>Ermittlungen der Verwaltungsgerichte, Erörterungstermin</i>
§ 270 BAO	<i>Kein Neuerungsverbot</i>
§ 271 BAO	<i>Aussetzung der Entscheidung</i>
§ 278 BAO	<i>Aufhebung und Zurückverweisung</i>
§ 293a BAO	<i>Bescheidberichtigung</i>
§ 308 BAO	<i>Wiedereinsetzung in den vorigen Stand</i>
§ 1 EStG	<i>Persönliche Steuerpflicht</i>
§ 41 EStG	<i>Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften</i>
§ 63 EStG	<i>Freibetragsbescheid</i>
§ 98 EStG	<i>Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht</i>
§ 99 EStG	<i>Steuerabzug in besonderen Fällen</i>
§ 100 EStG	<i>Höhe und Einbehaltung der Steuer</i>
§ 102 EStG	<i>Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger</i>
§ 17 GrEStG	<i>Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer</i>
§ 35 VfGG	<i>Verfassungs- und Verwaltungsgerichtsbarkeit</i>
§ 41 VwGG	<i>Wiederaufnahme des Verfahrens</i>
§ 42 VwGG	<i>Erkenntnisse</i>

2.2. Erlässe, Verordnungen

EAS 2996 vom 25. 8. 2008, SWI 2008, 411: Antrag auf Rückerstattung einer auf Barbados bloß domizilierten Kapitalgesellschaft (ohne sinnvolle Funktion) auf Reduzierung der auf eine Ausschüttung einer österreichischen Tochter erhobene KEST auf 5 % kann abgewiesen werden, wenn die Mitwirkung an der Aufklärung, wer wirtschaftlich hinter dieser Gesellschaft steht, verweigert wird.

EAS 604 vom 27. 3. 1995, SWI 1995, 166: Mitwirkungspflicht bei internationalen Verrechnungspreisen; es besteht Beweisbeschaffungspflicht, diese wird durch internationale Amtshilfe nicht außer Wirkung gesetzt (unter Hinweis auf VwGH 30. 1. 1991, 90/13/0165).

EAS 909 vom 12. 7. 1996, SWI 1996, 373: Internationale Amtshilfe vermindert nicht die erhöhte Mitwirkungspflicht, da dies eine Abschiebung der Ermittlungspflicht ins Ausland bedeuten würde, was einen Verstoß gegen die internationalen Amtshilfegrundsätze darstellen würde.

EAS 1089 vom 24. 7. 1997, SWI 10/1997, 426: Internationale Amtshilfe entbindet nicht von der Erfüllung der Offenlegungspflicht.

DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

BMF-010203/0661-VI/6/2005 vom 21. 6. 2006, AÖF 2006/186, „Haftungen gem. den §§ 9 bis 16 BAO“.

BMF-010221/0101-IV/4/2006 vom 10. 3. 2006 (Erläuterungen zur Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung), sowie ergänzend dazu:

BMF-010221/0869-IV/4/2007 vom 11. 7. 2008, betreffend US-amerikanische Ansässigkeitsbescheinigungen.

Richtlinie des BMF, BMF-010313/0513-IV/6/2010 vom 26. 5. 2010, ZK-0060; Arbeitsrichtlinie Entscheidung, Rechtsbehelf.

2.3. Rechtsprechung

VfGH 16. 10. 1991, B 663/90	Verschwiegenheitspflicht berufsmäßiger Parteienvertreter im Abgabenverfahren.
VwGH 24. 6. 2021, Ra 2021/16/0014	Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung.
VwGH 2. 12. 2020; Ra 2020/13/0095	Der Mangel der Verletzung des Parteiengehörs kann im Rechtsmittelverfahren geheilt werden.
VwGH 31. 8. 2020, Ra 2020/15/0022	Keine Verpflichtung, der Partei das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Ergehen der Entscheidung zur Kenntnis zu bringen und diese zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören.
VwGH 25. 7. 2018, Ro 2016/13/0031	Trotz Amtswegigkeit des Verfahrens Verpflichtung des Abgabepflichtigen zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts.
VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0044	Sanierung der Verletzung des Parteiengehörs.
VwGH 20. 10. 2016, Ro 2014/13/0034	Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

VwGH 19. 10. 2016, Ra 2016/15/0058	Überraschungsverbot auch im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht.
VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0023	Darstellungen eines Steuerpflichtigen dürfen nicht ungeprüft als erwiesener Sachverhalt angenommen werden.
VwGH 29. 5. 2015, 2012/17/0197	Grenze der amtswegigen Ermittlungspflicht, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann.
VwGH 28. 10. 2014, 2012/13/0116	Keine völlige Entbindung der Abgabenbehörde von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht.
VwGH 4. 9. 2014, Ro 2014/15/0001	Die Verletzung von Verfahrensvorschriften als solche stellt keinen Revisionspunkt dar.
VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0292	Keine amtswegige Ermittlungspflicht, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können.
VwGH 2. 2. 2010, 2009/15/0209	Ermittlungspflicht des UFS.
VwGH 27. 1. 2010, 2009/16/0228	Der Tatbestand, welcher der belangten Behörde vorgelegen war, muss durch den VwGH so betrachtet werden, wie er sich der belangten Behörde zur Zeit der Fällung ihrer Entscheidung dargestellt hatte.
VwGH 15. 12. 2009, 2006/13/0136	Nur Partei kann Angaben zum Sachverhalt machen.
VwGH 24. 6. 2009, 2008/15/0033	Mitwirkungspflicht auch bei Schätzung.
VwGH 22. 4. 2009, 2004/15/0144	Stelligmachen von ausländischen Zeugen.
VwGH 11. 11. 2008, 2006/13/0199	Parteiengehör nur zu behördlichen Sachverhaltsannahmen.
VwGH 19. 3. 2008, 2008/15/0017	Mitwirkungspflicht auch bei Schätzung.
VwGH 20. 9. 2007, 2007/14/0007	Briefkastenfirma – Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen.
VwGH 26. 7. 2007, 2005/15/0051	Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Vorliegen ungewöhnlicher Umstände.
VwGH 23. 5. 2007, 2004/13/0091	Zur Notwendigkeit einer amtswegigen Einholung von Gutachten bzw Gegengutachten.

VwGH 26. 3. 2007, 2006/14/0049	Gutachten wird als unzureichend angesehen, Partei- engehör ist zu wahren.
VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109	Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung, um in Genuss eines DBA zu kommen, ist nicht rechtswidrig.
VwGH 13. 9. 2006, 2006/13/0100	Erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Sachverhalt Wurzeln im Ausland hat.
VwGH 1. 6. 2006, 2004/15/0066	Erhöhte Mitwirkungspflicht im Verhältnis zu Liechtenstein.
VwGH 1. 6. 2006, 2002/15/0174	Von der Partei vorgelegte Beweismittel unterliegen nicht dem Parteiengehör.
VwGH 31. 5. 2006, 2002/13/0073	Parteiengehör bei Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes.
VwGH 22. 3. 2006, 2001/13/0289	Untätigkeit des Beschwerdeführers im Verwaltungs- verfahren.
VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0037	Abgabepflichtiger muss bei Begünstigungen nicht auf das Nichtvorliegen von Voraussetzungen hinweisen.
VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0211	Würdigung der Beweise muss nicht vorgehalten werden.
VwGH 7. 6. 2005, 2001/14/0187	Feststellungslast der Abgabenbehörde befreit den Ab- gabepflichtigen nicht von seiner Offenlegungspflicht und Mitwirkungspflicht iSd § 119. Mitwirkungspflicht bei Behauptung des Vorliegens einer alinearen Ausschüttung. Antrag auf Beiziehung eines Buchsachverständigen.
VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0165	Nennung des Beweisthemas.
VwGH 9. 12. 2004, 2000/14/0095	Pflicht zur Stelligmachung ausländischer Zeugen.
VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0061	Mitwirkungspflicht bei ungewöhnlichen Verhältnissen.
VwGH 29. 9. 2004, 2001/13/0135	Parteiengehör zu Restnutzungsdauer eines Gebäudes.
VwGH 9. 9. 2004, 99/15/0250	Art des Nachweises bei ungewöhnlichen Sachverhalten.
VwGH 7. 7. 2004, 99/13/0215	Widersprüchliche Aussagen der Partei.

VwGH 22. 4. 2004, 2003/15/0112	Keine Ermittlungspflicht bei Begünstigungen.
VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0032	Die Relevanz des verletzten Parteiengehörs ist vom jeweiligen Beschwerdeführer darzustellen.
VwGH 23. 1. 2003, 2002/16/0104	Parteiengehör ist fundamentaler Grundsatz.
VwGH 18. 9. 2002; 99/17/0261	Verletzung des Parteiengehörs kann im Rechtsmittelverfahren saniert werden.
VwGH 16. 5. 2002, 98/13/0105	Behörde verfügt über entscheidungserhebliche Informationen.
VwGH 25. 4. 2002, 2000/15/0032	Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 115 Abs 4.
VwGH 25. 11. 2002, 97/14/0028	Erhöhte Mitwirkungspflicht im Verhältnis zur Schweiz.
VwGH 27. 11. 2001, 97/14/0011	Der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs 1 schließt die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen, nicht aus.
VwGH 26. 4. 2001, 98/16/0265	Beweiswürdigung unterliegt nicht dem Parteiengehör.
VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0114	Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ iSd § 303 Abs 4 bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres.
VwGH 27. 4. 2000, 96/15/0174	Beginn der amtswegigen Ermittlungspflicht.
VwGH 25. 1. 2000, 94/14/0031	Amtswegigkeit und Offenlegung.
VwGH 22. 4. 1998, 95/13/0191	Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht.
VwGH 25. 11. 1997, 93/14/0159	Wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, hat hierfür den Nachweis zu erbringen.
VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0035	Keine Folgerung, dass bei Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist davon auszugehen sei, dass der Abgabepflichtige für ihn sprechende Unterlagen bis zum Abschluss des laufenden Abgabensverfahrens aufbewahrt hätte bzw gegen ihn sprechende Belege aus gutem Grund vernichtet habe.

VwGH 10. 7. 1996, 92/15/0157	Rechtsausführungen, deren Wahrnehmung zusätzliche Sachverhaltsfeststellungen erfordert, müssen bereits im Verwaltungsverfahren vorgetragen werden.
VwGH 24. 5. 1996, 92/17/0126	Keine Mitwirkungspflicht der Partei, wo es sich um aktenkundige Tatsachen handelt.
VwGH 20. 6. 1995, 91/13/0063	Keine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen inso- weit, als er nicht in der Lage wäre, diese zu erfüllen.
VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0258	Unübliche und wenig nachweisliche Gestaltung von Geschäftsbeziehungen.
VwGH 17. 3. 1994, 91/14/0001	Freie Beweiswürdigung der Abgabenbehörde und Aufnahme weiterer Beweise.
VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159	Konsequenzen der Nichterfüllung der erhöhten Mitwirkungspflicht.
VwGH 15. 9. 1993, 92/13/0004	Die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen durch den Abgabepflichtigen, aus denen die Bildung der steuerfreien Beträge ersichtlich ist, kann durch Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht ersetzt werden.
VwGH 7. 9. 1993, 90/14/0051	Die Behörde darf die Einvernahme von Zeugen nur ablehnen, wenn eine Aufklärung wesentlicher Sachver- haltselemente durch die betreffenden Ermittlungen auszuschließen ist.
VwGH 19. 5. 1993, 91/13/0249	Berufung eines Ziviltechnikers in seiner Eigenschaft als Abgabepflichtiger gegenüber den Abgabenbehörden auf die standesrechtliche Verschwiegenheitspflicht.
VwGH 19. 2. 1992, 91/14/0216	Ein Defizit amtswegiger Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde hat der Arzt schon bei Führung der Aufzeichnungen und der Gestaltung von Belegen auszugleichen.
VwGH 18. 9. 1991, 91/13/0012	Die Abgabenbehörde genügt den ihr gem § 114 und § 115 auferlegten Pflichten, wenn sie den Steuer- pflichtigen auffordert, einen Beweis zu erbringen bzw Unterlagen beizubringen.
VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0241	Ein Ermittlungsverfahren dient nicht dazu, einer Partei bessere Argumente für einen Antrag zu liefern.

VwGH 14. 11. 1990, 86/13/0042	Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen.
VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069	Erhöhte Mitwirkungsverpflichtung, wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben.
VwGH 3. 4. 1984, 81/14/0143	Keine amtswegige Ermittlungspflicht, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen.
BFG 13. 5. 2019, RV/5100935/2014	Beweislast bei Geltendmachung einer Steuerbegünstigung.

2.4. Literatur

Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch (2015) 330

Bauer/Burgstaller, Verfahrensrechtliche und compliance-Fragen der Anwendung der Verordnung zu § 48 BAO, in *Bauer ua* (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 185 (203 ff)

Beiser, Die Empfängernennung nach § 162 BAO, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht (2001) 75 (78 ff)

Beiser, Die Empfängernennung nach § 162 BAO, SWK 2000 S 838 (839 ff)

Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 102

S. Bendlinger, Liechtenstein, Monaco, die Cayman Islands, WT 2004, H 1, 31 und H 2, 29

Biro, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung steuerlicher Auslandsverhältnisse, ÖStZ 1993, 129

Biro, Internationale Steuerfälle aus der Sicht der Betriebsprüfung, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger* (Hrsg), Betriebsprüfung III (20. Lfg 2009) 26 f

Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ (2019) Tz 518 ff

Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (2020) § 115 (Stand 1. 9. 2008, rdb.at)

Fischerlehner/Brennsteiner, Das Abgabenverfahren³ (2021) § 115 (Stand 1. 2. 2021, rdb.at)

Furherr, Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Konzernverbund: Belegbeschaffung aus dem Ausland, ÖStZ 2004, 98

Gassner, Grenzen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, ÖStZ 2004, 178

Jirousek, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 23 f

Koch, Die erhöhte Mitwirkungspflicht von Zahnärzten im Betriebsprüfungsverfahren, ÖStZ 1995, 388

Kotschnigg, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82

Kotschnigg, Grundlegende Aussagen zur behördlichen Ermittlungspflicht, ÖStZ 1993, 153

Kotschnigg, Praxisfragen aus dem Grenzbereich von Abgaben- und Finanzstrafverfahren, SWK 2002 S 681

Lahodny-Karner/Furherr, Enge Auslegung der Dokumentationspflichten bei Konzernverrechnungspreisen lt BFH, SWI 2001, 14

Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (451)

Lang, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 2000, 210

Lang, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 13. ÖJT III/2 (1999)

Lang, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17

Lang, VwGH zur Verweigerung der Abkommensberechtigung, SWI 2000, 423

Lang/Rzeszut, Erhöhte Mitwirkungspflichten (Stand 27. 11. 2019, Lexis Briefings in lexis360.at)

Leitner, Mißbrauch im internationalen Steuerrecht aus österreichischer Sicht, IWB 1996, Gr 2, 361 f

Lochmann, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Abgabenverfahren in Österreich und Deutschland, ÖStZ 2004, 169

Loukota, Ausländische Besteuerungsnachweise, SWI 2000, 113

Loukota, Budgetkonsolidierung und Internationales Steuerrecht, SWI 1996, 248 (252)

Loukota, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517 (521 ff)

OV, Sonstige Bezüge, Prämien für Verbesserungsvorschläge für leitende Angestellte, Lvaktuell 2001 H 12, 21

Postl, VwGH: Nachweispflichten zur Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach § 48 BAO, *ecolex* 2004, 641

Renner, Briefkastenfirmen und internationaler Gestaltungsmissbrauch – Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), FS Loukota (2005) 399 (409 ff)

Renner, Zwischenschaltung von Sitzgesellschaften, SWI 2001, 482

Renner/Steiner, Gewinnverlagerung durch Einschalten von Domizilgesellschaften, ÖStZ 1995, 365

Ritz, Ausländische Besteuerungsnachweise – Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlich nicht bedeutsamen Umständen? SWI 2003, 109

Ritz, Schätzung (§ 184 BAO) trotz bestehender Ermittlungsmöglichkeit, SWI 1997, 151

Ritz/Koran, Bundesabgabenordnung, Kommentar⁷ (2021) § 115

Ryda/Langheinrich, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteigehör im Rahmen der Abgabenerhebung, FJ 1998, 19 und 45

Schilcher, Die tatsächliche Besteuerung als maßgebendes Kriterium für die Festlegung des Quellenstaates nach den Doppelbesteuerungsabkommen („Subject-to-tax-Klauseln“), in *Gassner/Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 353 (392 ff)

Schilling, Zur Vorgangsweise bei Zeugen im Ausland, SWK 1992 A V 16

Schlager, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, SWK 9/2010 T 33

Schröcker, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen aus dem Blickwinkel der Betriebsprüfung, SWK 2001 S 529

Schuch, Amtshilfemöglichkeiten mindern die „erhöhte“ Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen, SWI 1996, 395

Schuch/Toifl, Internationale Verrechnungspreisgestaltung, ÖStZ 1997, 301 (303 f)

Schuchter/Toifl, Ansässigkeitsbestätigung und ausländischer Besteuerungsnachweis keine Voraussetzung für die DBA-Anwendung, SWI 2008, 291

Stoll, BAO, Kommentar (1994) 1257 ff

Sutter, Zuordnung von Refinanzierungszinsen und DBA, VwGH 31.5. 2000, 95/13/0138, AnwBl 2001, 686

Toifl, Verrechnungspreise und Wohnsitzwechsel im österreichischen Steuerrecht, in *Leitner/Dannecker* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003 (2004)

Tumpel/Renner, Acht Aspekte der VwGH-Rechtsprechung zum Steuerabzug gem § 99 EStG, Umsetzung der EuGH-Judikatur, Beschränkte Einkommensteuerpflicht, SWK 2006 S 944

Unger, Die Mitwirkungspflicht als bewegliches System, SWK 2005 S 421

Urtz, Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten trotz Amtshilfemöglichkeit der Behörde? Geltende Rechtslage und Ausblick auf das DBA-Durchführungsgesetz, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 443

Urtz, In- und ausländische Auskunftersuchen nach den §§ 9 f ASGG-E, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 249 (261 ff)

Urtz, Neueste Entwicklungen bei der erhöhten Mitwirkungspflicht, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), FS Loukota (2005) 597 ff

Wakounig, Die Verrechnungspreisproblematik in der Betriebsprüfungspraxis, ÖStZ 1998, 105

Wakounig/Macho, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, ÖStZ 1998, 587 (593 f)

Zehetner, Kapitalertragsteuer im Internationalen Steuerrecht (2001) 138 ff

3. Kommentar

3.1. Amtswegigkeit (§ 115 Abs 1)

3.1.1. Einleitung der Verfahren

Die Behörde hat die Verfahrensherrschaft bei der Sachaufklärung (vgl *Stoll*, BAO 1260). Amtswegigkeit (Offizialmaxime) bedeutet, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich dazu verpflichtet ist, das Verfahren von Amts wegen einzuleiten und die Ermittlungen von Amts wegen durchzuführen (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 Rz 1), außer die Abgabenvorschriften sehen vor, dass das Verfahren nur über Antrag oder Ansuchen einzuleiten ist – so etwa bei:

- Bescheid gem § 44 Abs 2 BAO,
- Bescheid gem § 48 Abs 1 BAO,
- Auskunftsbescheid (§ 118 BAO),
- Forschungsbestätigung (§ 118a BAO),
- Nichtfestsetzung bzw Herabsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 Abs 6 BAO),
- Festsetzung von Beschwerdezinzen (§ 205a BAO),
- Festsetzung von Umsatzsteuerzinzen (§ 205c BAO),

- Zahlungserleichterung (§ 212 BAO),
- Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO),
- Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO),
- Nichtfestsetzung oder Herabsetzung von Säumniszuschlägen gem § 217 Abs 7 und 9 BAO,
- Rückstandsbescheinigung (§ 229a BAO),
- Nachsicht (§ 236 BAO),
- Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO),
- Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO und § 241 BAO,
- Berichtigung der Bescheidebegründung nach § 293a BAO,
- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO),
- Veranlagung in den Fällen des § 41 Abs 2 EStG,
- Erlassung eines Freibetragsbescheides in den Fällen des § 63 Abs 4 EStG,
- Nichtfestsetzung oder Abänderung der GrESt in Fällen des § 17 GrEStG (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 Rz 1).

Ist der Verwaltungsakt antragsgebunden, ist das Abgabenverfahren nicht vom Amts wegen einzuleiten; die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO tritt gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Abgabenbehörde in solchen Fällen von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht völlig entbunden wird (vgl VwGH 28. 10. 2014, 2012/13/0116). Ein solches Ermittlungsverfahren dient jedoch nicht dazu, einer Partei bessere Argumente für einen Antrag zu liefern (VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0241).

Solange kein Antrag vorliegt, sind auch entsprechende Ermittlungen der Behörde nicht statthaft (VwGH 15. 9. 1993, 92/13/0004). Sind die Einleitungsvoraussetzungen erfüllt, ist die Behörde in Gebundenheit an das Amtswegigkeitsprinzip zur Abwicklung des Verfahrens verpflichtet (vgl *Stoll*, BAO 1261).

Selbiges gilt auch bei Nachweispflichten, die der Partei obliegen. Fordert beispielsweise eine Norm den Nachweis von Tatsachen durch Vorlage bestimmter Unterlagen, so darf die Abgabenbehörde die fraglichen Tatsachen nicht durch eigene Ermittlungen aufklären (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 Rz 2). Sehen die Abgabenvorschriften die Berücksichtigung bestimmter Umstände vor, die von einem Nachweis (Beweis) durch die Partei abhängig sind (zB in den Fällen des § 34 Abs 1 letzter Satz BAO, § 121a Abs 8 BAO und § 162 BAO, § 38 EStG oder iZm buchmäßigen Nachweisen § 6 Abs 1 Z 3 letzter Satz, § 7 Abs 1 letzter Satz, § 8 Abs 1 letzter Satz und § 9 Abs 3 UStG), ist die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) eingeschränkt (vgl *Ellinger ua*, BAO³ § 115 Anm 5).

Ansonsten sind die Abgabenvorschriften (zB über Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, Steuerbefreiungen) von Amts wegen anzuwenden; das gilt auch für die Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (eine „freiwillige“ Versteuerung in Österreich ist unzulässig) (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 Rz 2).

Beschränkungen des Amtswegigkeitsprinzips sind in Einzelbestimmungen der BAO und der materiellen Abgabenvorschriften vorgesehen. Liegen etwa Vorfragenentscheidungen der Gerichte gem § 116 Abs 2 BAO vor (dh dass der Sachverhalt bei dieser Entscheidung von Amts wegen erhoben wurde), so ist die Abgabenbehörde an diese gebunden und darf bezüglich der entschiedenen Vorfrage keine weiteren Ermittlungen mehr vornehmen.

Ferner bedürfen kraft gesetzlicher Anordnung (§ 167 Abs 1 BAO) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt (zB Werbungskostenpauschale), keines Beweises. Das bedeutet, dass von Amts wegen keine weiteren Ermittlungen vorzunehmen sind (vgl *Stoll*, BAO 1262).

Die Amtswegigkeit des Verfahrens bedingt, dass auch Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände, die zu seinen Gunsten sprechen, zu prüfen und zu würdigen sind (§ 115 Abs 3 BAO).

Anträge zur Geltendmachung von Rechten sind bis zur Rechtskraft der diesbezüglichen Entscheidung von der Partei zurücknehmbar, außer es ergibt sich Gegenteiliges aus spezialgesetzlichen Regelungen (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 Rz 3).

3.1.2. Erforschung der materiellen Wahrheit

Der Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit, wonach von Amts wegen, unabhängig von Parteivorbringen und -anträgen, der wahre Sachverhalt durch Aufnahme der nötigen Beweise zu ermitteln ist, gilt auch für Verwaltungsgerichte (*Fischerlehner/Brennsteiner*, Das Abgabenverfahren³ § 115 Anm 7). Dies ergibt sich aus § 269 Abs 1 BAO, wonach im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Zu solchen Obliegenheiten und Befugnissen zählen insbesondere Beweisaufnahmen sowie die Pflicht zur Wahrung des Parteihörs (VwGH 2. 2. 2010, 2009/15/0209).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse hat nur insofern zu erfolgen, als diese für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl § 115 Abs 1 Satz 1 BAO). Es ist daher unzulässig Umstände zu erforschen, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben nicht mittelbar oder unmittelbar von Bedeutung sind. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Ermittlung nicht nur auf anspruchsbe-