

# 1. Kapitel Einleitung

## I. Informationsasymmetrien bei der Ermittlung des Steuersachverhalts

Lisa ist Geschäftsführerin einer GmbH, die auf die Errichtung und Vermietung von Immobilien spezialisiert ist. In den regelmäßig stattfindenden Besprechungen mit ihrem Steuerberater erkennt Lisa immer wieder, dass es für etliche Fragen, die im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärungen geklärt werden müssen, keine eindeutigen Antworten gibt. Die Palette dieser Fragen ist sehr weit und reicht von (Sachverhalts-)Fragen, die auch sie selbst nicht mit Sicherheit beantworten kann (zB die Festlegung der Nutzungsdauer eines neuen, hochmodern ausgestatteten Baukrans)<sup>8</sup> bis hin zu komplizierten rechtlichen Fragen, die in Lehre und Rechtsprechung unterschiedlich und teilweise in Abweichung zu der vom Bundesminister für Finanzen (BMF) vertretenen Rechtsansicht beantwortet werden. Ob die Abgabenbehörde ihre Auffassung teilt, erfährt Lisa idR erst im Zuge einer Prüfung, die – wenn überhaupt – erst mit erheblicher Zeitverzögerung, oft erst Jahre nach der Sachverhaltsverwirklichung stattfindet.

Immer wieder ist Lisa auch überrascht, welche Themen im Rahmen einer solchen Prüfung aufgegriffen werden. So vertrat der Betriebsprüfer (und in der Folge auch die Abgabenbehörde) im Rahmen der letzten Außenprüfung die Ansicht, dass die Vermietung eines von der GmbH errichteten Gebäudes an Lisa weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen ist, da die Vermietung nur erfolgte, um Lisa einen Vorteil zuzuwenden. Lisa wurde aufgefordert, Unterlagen über die im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages übliche Marktmiete vorzulegen. Ebenso wurde seitens der Abgabenbehörde die Ansicht vertreten, dass Lisa von der Einbeziehung ihres Geschäftspartners in einen Umsatzsteuerbetrug wusste oder zumindest wissen hätte wissen. Sie wurde ersucht, Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass sie die Involvierung der GmbH in den Betrug im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses nicht erkennen konnte, widrigenfalls der Vorsteuerabzug (nachträglich) gestrichen würde.

Bereits dieses einfache Beispiel zeigt, dass bei der Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte verschiedene Informationsasymmetrien<sup>9</sup> zu überwinden sind.

- 8 Richtigerweise greifen Sachverhalts- und Rechtsfragen hier ineinander; so auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (1996) 208 iZm mit der teilweise betrieblich und teilweise privaten Verwendung eines PKW.
- 9 *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in *Widmann* (Hrsg), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008) 167 (170); *Lederman*, Reducing Information Gaps to reduce the Tax Gap: When is Information Reporting Warranted? *Fordham Law Review*, Vol 78 (2010) 1733 (1733, 1735); *Ehrke-Rabel*, Geheimhaltungs- und Informationsinteressen beim automatischen internationalen Informationsaustausch nach dem GMSG, SWI 2016, 67 (68); *Müller*, Tax Governance Kodex, ÖStZ 2018, 111.

Der Steuerpflichtige muss, da er nach dem (derzeitigen) Konzept des Abgabenvollzugs die von ihm verwirklichten Sachverhalte zunächst rechtlich vorbeurteilen muss, mit erheblichen Rechtsunsicherheiten leben.<sup>10</sup> Er weiß oftmals nicht, zu welcher Beurteilung die Abgabenbehörde später gelangen wird und ob er Jahre nach der Sachverhaltsverwirklichung mit Nachzahlungsforderungen oder gar finanzstrafrechtlichen Vorwürfen konfrontiert wird. Auch die Abgabenbehörde ist mit verschiedenen Problemen konfrontiert: Da das materielle Steuerrecht aufgrund des dahinterstehenden Gerechtigkeitskonzepts vielfach an Umstände aus der persönlichen und wirtschaftlichen Sphäre des Steuerpflichtigen anknüpft, ist sie bei der Ermittlung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte zur Wahrung einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung auf eine Vielzahl von Informationen angewiesen, über die zunächst nur der Steuerpflichtige selbst verfügt.<sup>11</sup>

In den letzten Jahren haben sich die Informationsasymmetrien rund um die Sachverhaltsermittlung teilweise verändert und verstärkt. Auch dies soll ein einfaches Beispiel veranschaulichen: Benjamin hat sich, um möglichst viel Zeit bei seinen Kindern zu verbringen, dafür entschieden, von zu Hause aus zu arbeiten. Er erbringt online-Dienstleistungen über eine Internetplattform.<sup>12</sup> Da er vor ein paar Jahren sein Informatikstudium abgeschlossen hat, bietet er hauptsächlich Programmierleistungen und nebenbei auch Gitarrenunterricht über das Internet an.

Für die Abgabenbehörde ist es auch in Benjamins Fall nicht leicht herauszufinden, ob Benjamin seine Steuererklärungen vollständig und wahrheitsgemäß ausfüllt und welche abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte er tatsächlich verwirklicht. Dabei hat sie in Benjamins Fall zT mit anderen Schwierigkeiten zu kämpfen als bei Lisa. Bei Benjamin verschwimmen Berufs- und Privatsphäre und es kann für die Abgabenbehörde schwierig sein, die Höhe seiner Umsätze mit traditionellen Überprüfungsmethoden festzustellen. Die Kontrolle würde ihr um einiges leichter fallen, wenn sie zumindest einen Großteil der „digitalen Fußspuren“,<sup>13</sup> die Benjamin täglich im Internet hinterlässt „einsammeln“ und verarbeiten könnte. Dabei könnte sie auch den Umstand nutzen, dass Benjamin auch in seinem „privaten Leben“ eine Vielzahl solcher Spuren hinterlässt. Nehmen wir an, Benjamin bewegt sich auf sozialen Plattformen und lässt sich im Alltag von diversen smarten Geräten unterstützen, wie zB von seiner Smartwatch, die seine täglichen Aktivitäten aufzeichnet, ihn an Termine erinnert und sich meldet, wenn eine Email eingeht. Dass er diese Serviceleistungen nicht ohne Zustimmung zur Verarbeitung seiner Daten nutzen kann,

---

10 *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring – neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung, in *Bertl/Egger/Lang/Riegler/Eberhartinger/Kals/Nowotny/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern*, Wiener Bilanzrechtstage 2014 (2014) 229 (234 f).

11 *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, *ALJ* 2014, 99 (101).

12 *ZB Neue Austro-Online-Plattform soll Dienstleistungen weltweit vernetzen*, *Der Standard*, 2. 7. 2017; <https://klickerr.com/> (zuletzt abgerufen am 29. 3. 2019).

13 *Ehrke-Rabel* in *Stiftung Familienunternehmen* (Hrsg), *Aspekte der Unternehmenstransparenz*, Jahresheft des wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen 15 (17).

bereitet Benjamin, sei weiters angenommen, kein Kopfzerbrechen.<sup>14</sup> – Diese Daten könnte die Finanzverwaltung in unterschiedlicher Weise für die Ermittlung des Steuersachverhalts nutzen. So kann mit Hilfe von Datenanalysen aus vorhandenen Daten ein digitales „Abbild“ seiner Persönlichkeit erzeugt werden.<sup>15</sup> Solche Analysen könnte die Finanzverwaltung bspw verwenden, um die Risikofreudigkeit Benjamins im „außersteuerlichen“ Leben für die Einschätzung seiner Risikofreudigkeit bei der Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte heranziehen.<sup>16</sup> Ebenso könnte sie Informationen aus seinen (auch privaten) Internetauftritten systematisch aufspüren<sup>17</sup> und für Kontrollzwecke verwenden.

Benjamins Beispiel soll folgendes illustrieren: Je entgrenzter, unkörperlicher, globalisierter und digitalisierter das Wirtschaften wird,<sup>18</sup> je mehr Dienstleistungen auf diesem Weg erbracht werden,<sup>19</sup> je stärker Berufs- und Privatsphäre ineinander greifen,<sup>20</sup> je anonymisierter gearbeitet wird, desto schwieriger ist es grds für die Finanzverwaltung, abgabenrechtlich relevante Informationen zu erlangen, wenn der Steuerpflichtige sie nicht von sich aus mitteilt. Gleichzeitig vergrößern sich auch die Informationsdefizite des Steuerpflichtigen. Zum traditionellen Informationsdefizit, welches vor allem darin begründet liegt, dass der Steuerpflichtige erst mit erheblicher Zeitverzögerung im Rahmen einer ex-post-Überprüfung erfährt, ob die Abgabenbehörde seiner rechtlichen Beurteilung folgt, sind – gerade bei Online-Transaktionen – neue Informationsasymmetrien zwischen dem Steuerpflichtigen und seinen Kunden und – bedingt durch die heute zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Datenverarbeitung – auch neue Informationsasymmetrien zwischen dem Steuerpflichtigen und der Abgabenbehörde hinzugetreten.

---

14 Mit einem extremeren Beispiel jüngst *Ehrke-Rabel*, Profiling im Steuervollzug, FR 2019, 45 (45f).

15 *Hoffmann-Riem*, Rechtliche Rahmenbedingungen für und regulative Herausforderungen durch Big Data, in *Hoffmann-Riem* (Hrsg), Big Data – Regulative Herausforderungen (2018) 11 (76) führt 98 (!) Kategorien von Daten an, die Facebook zum Zweck zielgruppengerechter Werbung sammelt; *Ehrke-Rabel* in *Stiftung Familienunternehmen* (Hrsg), Aspekte der Unternehmenstransparenz, Jahresheft des wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen (2019) 15 (17) spricht von einem „digitalen Avatar“.

16 *Ehrke-Rabel*, Big Data in Tax Collection and Enforcement, in *Haslehner/Kofler/Rust* (Hrsg), Tax and Digital Economy (2019) 283 (329).

17 Die Niederlande haben bspw einen Webroboter, *XENON*, installiert, der insb unbekannte Steuerpflichtige bzw (abgaben-)rechtliche Unregelmäßigkeiten entdecken soll, *European Commission*, Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations (2010) 67f, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf) (zuletzt abgefragt am 12. 3. 2019). In diesem Bericht sind auch ähnliche Beispiele aus anderen Staaten zu finden, *Commission*, Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations 68ff; vgl dazu bereits *Ehrke-Rabel* in *Haslehner/Kofler/Rust* (Hrsg), Tax and the Digital Economy 283 (321).

18 *European Commission*, Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (2014) 11 ff, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_econom.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_econom.pdf) (zuletzt abgerufen am 4. 1. 2019).

19 *Floridi*, Information – A Very Short Introduction (2014) 4.

20 *Ehrke-Rabel*, FR 2019, 45 (46).

Im Mittelpunkt der vorliegenden Arbeit steht die Überwindung des staatlichen Informationsdefizits bei der Ermittlung des Steuersachverhalts. Da diese Ermittlung von einem Zusammenspiel zwischen amtswegiger Ermittlung und individueller Mitwirkung geprägt ist und sich aus diesem Zusammenspiel eine Aufgabenverteilung zwischen der Behörde und den Steuerpflichtigen ergibt, sind für eine Untersuchung nach den Konsequenzen dieser Aufgabenverteilung aber auch die Informationsdefizite auf Seiten des Steuerpflichtigen mit in den Blick zu nehmen.

## II. Veränderungen durch gesellschaftliche, technische und rechtliche Entwicklungen

Der Staat kann grds schon lange damit umgehen, dass sich abgabenrechtliche Informationen in der Sphäre des Abgabepflichtigen ereignen. Die rechtliche Lösung wurde primär darin gefunden, den Steuerpflichtigen durch Befehl und Zwang zu einer Kooperation mit der Abgabenbehörde zu bewegen, indem er verpflichtet wird, an der Ermittlung des Sachverhalts in umfassender Weise mitzuwirken. Dabei hat er zunächst von sich aus die abgabenrechtlich relevanten Umstände offenzulegen und rechtlich (vorab) zu beurteilen. Gleichzeitig ist, einerseits weil aufgrund des dem Recht zugrunde liegenden Menschenbildes<sup>21</sup> davon ausgegangen wird, dass nicht alle Steuerpflichtigen vollkommen ehrlich sind und andererseits weil zu berücksichtigen ist, dass aufgrund der Komplexität des Rechts die rechtliche (Vor-)Beurteilung zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann, die Abgabenbehörde nach einhelliger Auffassung<sup>22</sup> zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verpflichtet, die Angaben der Steuerpflichtigen zu überprüfen.

Die zentralen Regelungen über die Ermittlung des Steuersachverhalts stammen, da sie großteils (zT noch nahezu wörtlich) auf die Reichsabgabenordnung (RAO) 1919 zurückgehen, noch aus einer Zeit, in der das Verhältnis zwischen Staat und Bürger klassischerweise als Verhältnis der Über- und Unterordnung<sup>23</sup> des Staates und seiner „Untertanen“<sup>24</sup> verstanden wurde. Dieses Verständnis hat sich seitdem gravierend gewandelt, der Steuerpflichtige ist in der Zwischenzeit vom „Normadressaten“ auch zum „Partner“ der Finanzverwaltung avanciert.<sup>25</sup> Forschungsergebnisse aus der Verhaltensökonomie und der Psychologie<sup>26</sup> lehren uns mittlerweile zudem, dass Befehl und Zwang nicht der einzige Grund ist, weshalb Steuerpflichtige mit

21 Kap 7.III.

22 Für viele *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, Bd II (1994) 1260; BVerfG 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BStBl II 1991, 654.

23 ZB *Bühler*, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts in VVDStRL, Bd 3 (1927) 102 (107).

24 ZB *Kelsen*, Zur Lehre vom öffentlichen Rechtsgeschäft, AÖR 1913, 53 (55); *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht<sup>3</sup> (1924) 93, zitiert bei *Martens*, Der Bürger als Verwaltungsuntertan? Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft 1986, 104 (106); zur Diskussion rund um diesen Begriff und des Begriffs des „Gewaltverhältnisses“ *Hensel*, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in VVDStRL, Bd 3 (1927) 63 (71 ff).

25 Handbuch Horizontal Monitoring 4, 15, 19, abgedruckt in *BMF*, Horizontal Monitoring, Evaluationsbericht (2016) 158, 169, 173; *Elmecker*, Pilotprojekt Horizontal Monitoring in Österreich, in *Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock* (Hrsg), Begleitende Kontrolle, Alternative zur Betriebsprüfung (2018) 15; für Deutschland schon *Pitschas*, Verantwortungsverantwortung und Verwaltungsverfahren – Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts (1990) 673.

26 Grundlegend V. *Braithwaite*, A New Approach to Tax Compliance, in V. *Braithwaite* (Hrsg), Taxing Democracy (2003) 1 ff; weiterführend Kap 7.III.B.

der Abgabenbehörde kooperieren und dass Vertrauen in die Abgabenbehörde und eine Begegnung „auf Augenhöhe“ die Steuerpflichtigen ebenfalls zur Mitwirkung motivieren.<sup>27</sup>

Rund um die zentralen Regelungen des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens hat sich in den letzten Jahren aber noch mehr verändert. Die angesprochenen technischen Entwicklungen haben – vor allem iZm den gerade in den letzten Jahren für den Abgabenvollzug zunehmend stärker herausgearbeiteten und verbreiteten Forschungsergebnissen der Verhaltensökonomie und der Psychologie<sup>28</sup> – die OECD veranlasst, den Staaten verschiedene Neuausrichtungen ihres (traditionellen) Abgabenvollzugs zu empfehlen. Diese Vorschläge reichen von der Segmentierung der Steuerpflichtigen für die Entwicklung verschiedener Risikomanagementmodelle<sup>29</sup> über die Erarbeitung eines Konzepts verstärkter Kooperation zwischen (bestimmten) Steuerpflichtigen und der Abgabenbehörde<sup>30</sup> bis hin zu konkreten Vorschlägen für eine optimalen Nutzung der mittlerweile zur Verfügung stehenden Datenmenge<sup>31</sup> durch die Finanzverwaltungen.<sup>32</sup>

Hinzu kommen rechtliche Veränderungen, die mit den bereits angesprochenen Entwicklungen teilweise (eng) zusammenhängen: Die durch Globalisierung und Digitalisierung veränderte Art des Wirtschaftens hat in der Vergangenheit eine Verstärkung des Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten bewirkt, die von einigen (vor allem global agierenden) Unternehmern gezielt steuerplanerisch (aus-)genutzt wurde. Dies hat zu Empfehlungen<sup>33</sup> bzw zur Schaffung einer Reihe von Maßnahmen geführt, um diese Entwicklungen hintanzuhalten.<sup>34</sup> Für die Ermittlung des Steuersachverhalts ist vor allem von Bedeutung, dass Kooperation und Transparenz

---

27 Kap 7.III.B.1.

28 OECD, *Forum on Tax Administration*, Information Note, Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour (2010) 11 ff mit einen Überblick über Entwicklung dieses Forschungsgebietes; aus jüngerer Zeit zB Hofmann/Voracek/Bock/Kirchler, Tax Compliance across sociodemographic categories: Meta-analyses of survey studies in 11 countries, *Journal of Economic Psychology* 2017, 63 ff; Rodriguez-Justicia/Theilen, Education and tax morale, *Journal of Economic Psychology* 2018, 18 ff.

29 ZB OECD, *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* (2017) 29 ff; OECD, *Technologies for Better Tax Administration* 50; vgl auch *European Commission*, *Compliance Risk Management Guide für Tax Administrations* 28.

30 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008); OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance* (2013); OECD, *Tax Compliance by Design* (2014); OECD, *Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Frameworks* (2016).

31 Floridi, *The 4th Revolution* 6, 13.

32 ZB OECD, *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* 29 ff 38 ff; OECD, *Tax Administration* 2017, 75 ff.

33 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

34 Dazu zB Ehrke-Rabel, *Steuervollzug im Umbruch?* *StuW* 2015, 101 (104 ff); Kofler, *Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU)*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?* (2017) 1 ff; Kofler, *Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Europäischen Steuerrechts*, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018*, FS für den Bundesfinanzhof (2018) Bd 1, 699 (711 ff).

durch diese Maßnahmen erheblich an Bedeutung gewonnen haben. So ist nicht nur auf zwischenstaatlicher Ebene durch den Ausbau der internationalen Amtshilfe<sup>35</sup> in den letzten Jahren ein „Kooperationsschub“<sup>36</sup> wahrzunehmen, der – letztendlich auch im nationalen Vollzug – zu einer erhöhten Transparenz des Steuerpflichtigen geführt und insgesamt einen Wandel des (gesetzgeberischen) Verständnisses von Privatsphäre bei der Ermittlung abgabenrechtlicher Sachverhalte bewirkt hat.<sup>37</sup> Insbesondere seitens der OECD wurde den Staaten auch empfohlen, die Kooperation zwischen (global agierenden, „großen“) Steuerpflichtigen und der Abgabenbehörde zu verstärken.<sup>38</sup> Österreich ist diesen Empfehlungen gefolgt und hat mit 1. 1. 2019 das Verfahrensinstrument der sog „begleitenden Kontrolle“ in den Abgabenvollzug implementiert. Damit wurde ein Verfahrensinstrument geschaffen, das nur für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt, verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse berücksichtigt, zu einer erweiterten Transparenz der Steuerpflichtigen führt und die Kooperation im Abgabenvollzug durch eine „partnerschaftlich angelegte“<sup>39</sup> engere Zusammenarbeit (maßgeblich) verstärkt.

Diese Entwicklungen werfen die grundlegende Frage auf, in welche Richtung sich das Verfahren rund um die Ermittlung des Steuersachverhalts entwickeln soll: So spricht die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Wahrung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung für eine bestmögliche Kontrolle und größtmögliche Transparenz der Steuerpflichtigen (sei es durch eine erweiterte Offenlegung, Mitteilungspflichten Dritter oder [systematische] Recherchen durch die Finanzverwaltung). Gleichzeitig darf aber nicht übersehen werden, dass im demokratischen Rechtsstaat die Freiheit des Einzelnen zu schützen ist.<sup>40</sup> Technische Erlungenschaften können den Steuerpflichtigen in Zukunft Verpflichtungen abnehmen (zB die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung), doch sichert im derzeitigen Vollzugskonzept gerade die Übernahme von Verantwortung die Freiheit des Einzelnen. Die Stärkung der Kooperation zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen verspricht wechselseitige Vorteile bei der Überwindung von Informationsasymmetrien, ist aber mit den Prinzipien des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens in Einklang zu bringen.

Um es gleich vorweg zu nehmen: Die Präsentation eines fertigen Vollzugskonzepts für alle im Bereich der Sachverhaltsermittlung zu bewältigende Probleme kann und soll nicht Ziel dieser Arbeit sein. Die vorliegende Untersuchung geht aber von der Einsicht aus, dass das System der Ermittlung des Steuersachverhalts auf verschie-

---

35 Kap 3.IV.E.3.b.

36 *Drüen*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 (103).

37 Kap 3.IV.E.3.c.bb.

38 *OECD*, Study into the Role of Tax Intermediaries; *OECD*, Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance; *OECD*, Tax Compliance by Design; *OECD*, Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Frameworks.

39 Handbuch Horizontal Monitoring 4, 15, 19, abgedruckt in *BMF*, Horizontal Monitoring, Evaluationsbericht 158, 169, 173.

40 Kap 2.I.

denen Ebenen (rechtlicher und nicht rechtlicher Art) punktuell gerade in Veränderung begriffen ist und Fragen hins des Zusammenspiels zwischen Ermittlungs- und Mitwirkungspflicht unter Berücksichtigung dieser Veränderungen zu beantworten sind.



### III. Zielsetzung

Um konkrete Fragen hins des Zusammenspiels zwischen Ermittlungs- und Mitwirkungspflicht bzw der daraus resultierenden Aufgabenverteilung zwischen Abgabbehörde und Abgabepflichtigen bei der Ermittlung des Steuersachverhalts beantworten und einen allfälligen Handlungsbedarf des Gesetzgebers orten zu können, ist dieses Zusammenspiel zunächst anhand der bestehenden Normen hinreichend aufzuarbeiten. Hier besteht in Österreich seitens der Wissenschaft noch erheblicher „Nachholbedarf“:

So werden als zentrale Grundsätze des Abgabenvollzugs idR lediglich der „Amtswegigkeitsgrundsatz“ oder der „Untersuchungsgrundsatz“ bzw die „Offizialmaxime“ hervorgehoben, wobei bereits hins der verwendeten Begrifflichkeiten und ihrer Inhalte Auffassungsunterschiede bestehen.<sup>41</sup> Inwieweit das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren auch von anderen Grundsätzen oder Maximen geprägt ist, wird idR nicht thematisiert. Verbreitet wird davon ausgegangen, das Ermittlungsverfahren sei ein überwiegend am „Amtswegigkeitsgrundsatz“ ausgerichtetes Verfahren, in dem der Abgabepflichtige die Verwaltung unterstützt.<sup>42</sup> Nur einzelne Stimmen sprechen sich bisher für eine gemeinsame Verantwortung von Abgabbehörde und Abgabepflichtigen bei der Ermittlung abgabenrechtlicher Sachverhalte aus.<sup>43</sup>

Die fehlende Auseinandersetzung mit diesen zentralen Fragen hängt auch mit dem Umstand zusammen, dass etliche Fragen iZm der Beweispflicht-, Beweislast- und Beweisrisikoverteilung in der österreichischen Lehre und höchstgerichtlichen Rechtsprechung bisher erst ansatzweise beantwortet wurden. Gerade um zu klären, inwieweit die bestehenden Verfahrensinstrumente zur Überwindung aktueller Informationsprobleme geeignet sind, müssen zuerst grundsätzliche Fragen zu Beweiswürdigung, Beweismaß und Beweislast im österreichischen Abgabeverfahren beantwortet und darauf aufbauend die Beweispflicht- und Beweisrisikoverteilung zwischen Abgabbehörde und Abgabepflichtigen iZm konkreten Verfahrensinstrumenten näher untersucht werden.

---

41 Kap 3.IV.B. und 3.IV.C.

42 ZB Lang, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 2000, 210 (214); Heinrich, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Abgabeverfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabeverfahrens (2006) 145 (148); Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2010) 88f; Schuch/Titz, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen für die Mitwirkungspflicht im Abgabeverfahren, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 343 (347).

43 Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabeverfahren, in Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 21 (32, 36f).

Einige derzeit offene Fragen konnten in der Vergangenheit auch deshalb nicht klar beantwortet werden, weil in der österreichischen Lehre für Fragen der Sachverhaltsermittlung bisher nicht – wie in der deutschen Lehre<sup>44</sup> – deutlich zwischen Fragen des Einzelvollzugs (der Ermittlung einzelner, konkreter Sachverhalte) und Fragen des Gesamtvollzugs (der Abgabenerhebung insgesamt) unterschieden wird. Dies hat in der Vergangenheit vor allem dazu geführt, dass die im Massenvollzug stattfindende Beschränkung der (näheren) Überprüfung auf einzelne Fälle rechtlich kaum eingeordnet werden konnte. Eine solche Einordnung ist zur Bestimmung der (verfassungs-)rechtlichen Grenzen für die Ausübung des der Finanzverwaltung bei der Bewältigung des Gesamtvollzugs eingeräumten Ermessens sowie zur Auslotung der diesbezüglichen Determinierungspflicht des Gesetzgebers aber unumgänglich. Gerade in Zeiten, in denen (auch) der Finanzverwaltung moderne (Datenverarbeitungs-)Technologien zur Verfügung stehen, die letztendlich für eine systematische Kontrolle („Überwachung“) sämtlicher Steuerpflichtigen genutzt werden können, stellen sich diese Fragen weitaus drängender als früher.

Im Rahmen dieser Arbeit können nicht sämtliche Fragen des Zusammenspiels zwischen Ermittlungs- und Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des Steuersachverhalts umfassend beantwortet und für sämtliche in diesem Zusammenhang auftretende Probleme Lösungen angeboten werden. Dies würde den Rahmen einer einzigen Untersuchung bei weitem sprengen. So werden nicht nur Fragen, die sich aufgrund zwischenstaatlicher Behördenkooperation für die Aufgabenverteilung zwischen Behörde und Abgabepflichtigen ergeben oder die Sachverhaltsermittlung im Rechtsmittelverfahren betreffen, sondern angesichts der Fülle an möglichen Fragestellungen auch etliche Fragen zum Verhältnis zwischen Ermittlungs- und Mitwirkungspflicht im bipolaren Verhältnis zwischen (nationaler) Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen bewusst ausgeblendet.

Da eine grundlegende Aufarbeitung des Zusammenspiels zwischen behördlicher Ermittlung und individueller Mitwirkung bei der Ermittlung des Steuersachverhalts im österreichischen Schrifttum bisher fehlt und gerade die Beantwortung grundsätzlicher Fragen oft einen Blick auf das gesamte (Teil-)System des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens erfordert, wurde allerdings ein breiter Ansatz gewählt. Dieser muss naturgemäß auf manche Details verzichten, erlaubt aber vor einer Auseinandersetzung mit konkreten Problemen die ausständige und erforderliche Klärung grundlegender Fragen, die mit einem Blick auf das gesamte System der Sachverhaltsermittlung besser gelingen kann.

Ziel dieser Arbeit ist es, die grundlegenden Prinzipien des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens freizulegen, um darauf aufbauend konkrete Fragen der Aufgabenverteilung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen zu beantworten. Insgesamt liegt das Ziel der vorliegenden Untersuchung darin, nach Freilegung der

---

44 ZB *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz (1983) 83; *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in *Widmann* (Hrsg), *Steuervollzug und Rechtsstaat*, DStJG Bd 31 (2008) 7 (11); *Seer* in *Tipke/Kruse*, *Abgabenordnung*, Finanzgerichtsordnung Kommentar (Loseblattsammlung 155. Lfg, Februar 2019) § 85 (147. Lfg, Jänner 2017) Rz 25.