



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw..., vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, vom 26. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Dr. Moser, vom 14. September 2007 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 295a BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bisheriger relevanter Verfahrensgang:

Mit Bescheid des Finanzamtes Wels vom 27. März 1991 wurde die Einkommensteuer für 1989 mit 0,00 S festgesetzt, wobei sich die Festsetzung auf die am 14. März 1991 eingebrachte Einkommensteuererklärung für 1989 stützte. Aus dieser Einkommensteuererklärung und den dazu eingebrachten Beilagen ging hervor, dass der Antragsteller beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei.

Auf Grund einer Betriebsprüfung, welche mit dem Bericht vom 12. März 1993 abgeschlossen wurde, erfolgte mit Bescheiden des Finanzamtes Wels vom 9. Juni 1993 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 und die Festsetzung der Einkommensteuer für 1989. Die Einkommensteuer für 1989 wurde mit 19.184,00 S festgesetzt. Als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 wurden im Betriebsprüfungsbericht vom 12. März 1993 (Tz. 31) - auf den im

Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 1993 explizit hingewiesen wurde - insbesondere das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auf Grund eines inländischen Wohnsitzes (Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 1993) und die Feststellung eines gewerblichen Grundstückshandels im Jahr 1989 (Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 1993) angeführt. Hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist die Betriebsprüfung in Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 1993 davon ausgegangen, dass dieser in Kanada liege. Dazu führte der Prüfer aus:

“... Da Hr. E. über einen Wohnsitz in Kanada verfügt, war eine Prüfung der „Ansässigkeit“ vorzunehmen, um festzustellen bei welchem der beiden Vertragsstaaten im Sinne des DBA Österreich – Kanada das Hauptbesteuerungsrecht liegt. Trotz mehrmaliger Aufforderung durch den Prüfer wurde die Vorlage von Steuerbescheiden der kanadischen Finanzbehörden, aus denen hervorginge, welche Tätigkeit Hr. E. in Kanada ausübt, über welches Vermögen er dort verfügt usw., verweigert. Vielmehr wurden dem Prüfer Bestätigungen und Schreiben von kanadischen Anwälten und Notaren übermittelt, aus denen ersichtlich ist, dass Hr. E. an einer kanadischen Gesellschaft beteiligt ist. Weiters wurde eine Bestätigung einer kanadischen Bezirksbehörde eingereicht, aus der ersichtlich ist, dass Hr. E. in Kanada seiner Steuerpflicht nachkommt. Obwohl dem Verlangen nach Vorlage von Steuerbescheiden keine Folge geleistet wurde, folgt der Prüfer unter Zugrundelegung der vorhandenen Beweismittel nach dem bisherigen Verfahrensstand der Ansicht des Abg.pflichtigen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Prüfungszeitraum in Kanada befunden hat und somit das Besteuerungsrecht im Sinne des angeführten DBA in Kanada liegt. ...“

Gegen die Bescheide vom 9. Juni 1993 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 und die Festsetzung der Einkommensteuer für 1989 wurde mit dem Anbringen vom 30. Juni 1993 eine Berufung eingebracht. Diese Berufung wurde mit dem Anbringen vom 23. Jänner 1995 zurückgenommen und mit Bescheid des Finanzamtes Wels vom 10. Februar 1995 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 17. Februar 1995, GZ. 83/1-6/Kr-1995, wurde der Einkommensteuerbescheid für 1989 des Finanzamtes Wels vom 9. Juni 1993 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c der Bundesabgabenordnung aufgehoben. Eine dagegen eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde mit dem Erkenntnis vom 26. Juli 2000, Zl. 95/14/0145 als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt Wels hat mit Bescheid vom 29. März 1995 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für 1989 mit 5.777.250,00 S festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde mit dem Anbringen vom 21. April 1995 eine Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 1998 hat das Finanzamt Wels der Berufung gegen den Bescheid vom 29. März 1995, mit dem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wurde, stattgegeben und den angefochtenen Bescheid aufgehoben. Gleichzeitig wurde mit Bescheid vom 17. August 1998 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1989 vom 29. März 1995 als unzulässig zurückgewiesen.

Das Finanzamt Wels hat mit Bescheid vom 29. September 1998 die Einkommensteuer für 1989 neuerlich mit 5.777.250,00 S festgesetzt. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass dieser Bescheid auf Grund des rechtskräftigen Wiederaufnahmebescheides vom 9. Juni 1993 ergangen ist.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde mit dem Anbringen vom 29. Oktober 1998 eine Berufung eingebracht, welche am 25. November 1998 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Mit dem Anbringen vom 29. Jänner 2003 beantragte der Antragsteller die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat.

Der Antragsteller hat mit dem Anbringen vom 4. Februar 2005 beim Finanzamt Wels die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für 1989 gemäß § 299 BAO beantragt.

Aus der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat 3, vom 23. November 2005 betreffend die Einkommensteuer 1989 und 1990 geht hervor, dass der Vertreter des Antragstellers einen Antrag nach § 299 BAO beim Finanzamt eingebracht hat, auf welchen keinerlei Reaktion gekommen sei. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Eingabe vom 2. Februar 2005 in einen konkreten Antrag auf Bescheidaufhebung iSd. § 299 BAO unter Hinweis darauf, dass bei zwischenstaatlichen Problemen die Verjährung nicht eingetreten ist, gestellt werde. Der Antrag werde an die Abgabenbehörde erster Instanz gestellt.

Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat 3, hat mit Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006, GZ. RV/0342-L/02, RV/1012-L/05, zugestellt am 20. Jänner 2006, der Berufung teilweise stattgegeben und die Einkommensteuer für 1989 mit 414.805,64 € (5.707.850,00 S) festgesetzt. Gegen diese Entscheidung ist eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, welche zur Zl. 2006/15/0102 anhängig ist. Die Stattgabe bezog sich auf den Teilaspekt des von der Betriebsprüfung festgestellten gewerblichen Grundstückshandels. Eine Abweisung des Berufungsbegehrens erfolgte in der Frage der Beurteilung der Ansässigkeit iSd. Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada. Die

Festsetzung der Einkommensteuer für 1989 mit 414.805,64 € resultierte im Wesentlichen aus dem Umstand, dass der Unabhängige Finanzsenat für das Jahr 1989 von der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) und von der Ansässigkeit (Art. 4 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Kanada, BGBl. 77/1981) des Antragstellers in Österreich ausgegangen ist. Demnach wurde das gesamte Welteinkommen der österreichischen Einkommensbesteuerung unterworfen. Dazu führte der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006, GZ. RV/0342-L/02, RV/1012-L/05 aus:

„Folgende Fakten sprechen dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. im Berufszeitraum in Österreich gelegen ist:

a) Familiäre Beziehungen

Die Ehegattin des Abgabepflichtigen war im Berufszeitraum in Ö. unbeschränkt steuerpflichtig. Der Bw. besucht seinen in Ö. verbliebenen Sohn, der vom Hals weg gelähmt ist.

b) Aufenthalt des Bws. in Österreich:

Der Bw. hat sich in den Jahren 1987 bis 1989 jeweils nachweislich 7 bis 8,5 Monate in Österreich aufgehalten (Schreiben vom 15.5.1992 des Betriebsprüfers). Auch im Zusammenhang mit der Verwaltung seines Liegenschaftsbesitzes weilte der Bw. in Österreich (Bewertungsakt).

Bei der niederschriftlichen Einvernahme am 2.4.1990 beim Zollamt Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz hat der Bw. als Auskunftsperson - zu seinen persönlichen Verhältnissen befragt - angegeben:

Wohnanschrift : xxxx. 1

Beschäftigung : derzeit ohne Beschäftigung

c) Wirtschaftliche Betätigungen in Österreich

Aus dem Schreiben der OÖ. Gebietskrankenkasse vom 29.11.1991 an die Abgabenbehörde I. Instanz geht hervor, dass der Bw. vom 16.1.1989 bis 31.5.1989 als kaufmännischer Angestellter bei der Fa. P. T. Th. GmbH & Co KG beschäftigt gewesen ist. (Versicherungsmeldung). Nach dem Schriftverkehr vom 10.10.1988 ausgehend von Wels, xxx, an das LG Ulm war der Bw. damals gerade mit dem Totalausverkauf des Geschäftes der Fa. P. T. Th. beschäftigt.

Die Ausübung der Geschäftsführerfunktion bei der Firma P. T. Th. GmbH & Co KG beweist, dass der Berufungswerber im Jahre 1989 - auch nach der förmlichen Auswanderung nach Kanada - in Österreich noch immer geschäftliche Aktivitäten - wenn auch im Zusammenhang mit der Auflösung des Geschäftes - entfaltet hat.

d) Wahrnehmung von Zeugenladungen

Der Bw. hat Ladungen als Zeuge am 8.1.1988 und 29.1.1988 (BG Wels betreffend Veruntreuung von Teppichen durch Herrn B. mit einem Schaden von S 2 Mio.) sowie am 12.9.1988 vor dem Landesgericht Ulm (Strafsache B.) wahrgenommen.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse in Kanada hat der Bw. am 24. April 1992 eine Bescheinigung der kanadischen Bezirkssteuerbehörde vorgelegt, in der

bestätigt wird, der Bw. sei am 29.10.1983 nach Kanada eingewandert, wohne seit 1984 in Kanada und habe seine persönlichen Einkommensteuererklärungen in Kanada eingereicht. Am 1.9.1992 und 29.12.1992 hat der Bw. Schreiben seines kanadischen Steuerberaters bzw. eines kanadischen Notars vorgelegt, die ihm eine umfangreiche wirtschaftliche Betätigung in Kanada und den Status eines erfolgreichen Geschäftsmannes bescheinigen.

Diese Unterlagen hat der VwGH in dem bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis (VwGH 26.07.2000, 95/14/0145) als keineswegs hinreichenden Nachweis für die Begründung der vom Bw. begehrten Ansässigkeit in Kanada erachtet. Die Vorlage näherer Unterlagen hiezu hat der Bw. beharrlich verweigert. Mangels Überprüfbarkeit kann nach Ansicht des Senates keineswegs ausgeschlossen werden, dass es sich hier um mit der Wirklichkeit nicht im Einklang stehende Gefälligkeitsbestätigungen handelt.

Gemäß § 167 der Bundesabgabenordnung hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt der Senat in freier Beweiswürdigung des Gesamtbildes zum Ergebnis, dass im Berufszeitraum Österreich - und nicht Kanada - der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. gewesen ist.

Als Konsequenz ergeben sich österreichischen Besteuerungsrechte für die strittigen Zuschätzungen von kanadischen (oder im übrigen Ausland) erzielten Einkünften aufgrund des Welteinkommensprinzips.“

Verfahren betreffend den Antrag gemäß § 295 a BAO auf Bescheidaufhebung:

Mit dem Anbringen vom 11. April 2007 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die „Bescheidaufhebung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 09.06.1993, zugestellt am, 14.06.1993“.

Zur Begründung wurde ausgeführt, das im Sinne des § 295a BAO eingetretene Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung auf den Bestand eines Abgabenanspruches sei die Verkündung der Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1989 und 1990 vom 9. Juni 1993 durch den Unabhängigen Finanzsenat am 23. November 2005. Der Bw. führte die bisherigen wesentlichen Verfahrensschritte an und führte aus, dass der rückwirkende Wegfall österreichischer Einkünfte ein Ereignis darstelle, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hätte. Den gemeinsam erlassene Formal- und Sachbescheiden 1989 sei nunmehr auch gemeinsam die Existenzberechtigung verloren gegangen. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 vom 9. Juni 1993 sei nicht mehr zur Ableitung von Abgabenansprüchen geeignet.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde dieser Antrag als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass eine Abänderung nach § 295a BAO, die den Eintritt eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, voraussetzt, bei rein verfahrensrechtlichen Bescheiden nicht möglich sei. Eine Rechtsansicht, wonach der Antragsteller keine österreichischen Einkünfte gehabt habe, sei kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 295a BAO. Auch

Wiederaufnahmebescheide unterlägen den Verjährungsbestimmungen gemäß §§ 207 ff BAO. Es sei diesbezüglich bereits absolute Verjährung eingetreten.

In der gegenständlichen Berufung wurde dem Finanzamt entgegen gehalten, dass der Norm des § 295a BAO nicht entnommen werden könne, dass diese Bestimmung bei „rein“ verfahrensrechtlichen Bescheiden nicht möglich ist.

Die Erkenntnis bzw. auch die von der Finanzbehörde bekannte Tatsache, dass der Antragsteller im Jahr 1989 keine österreichischen Einkünfte bezogen hat, könne keine Rechtsansicht sondern nur ein Sachverhalt sein.

Zur Verjährungsproblematik wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 22. Februar 2007, 2006/14/0018 verwiesen, wonach Verjährung nur bei einer Festsetzung von Abgaben im Sinne des § 207 BAO eintreten könne. Es müsse der Parallelschluss gezogen werden, dass ohne Verjährungsnormen auch keine absolute Verjährung eintreten kann.

Die in der Berufung gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurden mit Telefax vom 25. Februar 2008 zurückgenommen.

Auf Anregung des Vertreters des Bw. wurde am 28. Februar 2008 ein Erörterungstermin gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeführt, bei dem die Parteien des Berufungsverfahrens keine Einigung über das gegenständliche Verfahren erzielen konnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295a der Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Vorbild dieser mit dem AbgÄG 2003 in die BAO eingefügten neuen Regelung ist die deutsche Abgabenordnung (AO). Unter einem Ereignis iSd § 175 Abs. 1 Z 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse. Die durch ein Ereignis ausgelöste Rückwirkung muss eine steuerliche sein. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den (besonderen) Steuergesetzen entnommen werden (*Tipke/Kruse*, AO, § 175 Tz 25f).

Im gegenständlichen Fall stützt sich der Antrag des Bw. auf den Umstand, dass der Unabhängige Finanzsenat mit der Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006, GZ. RV/0342-L/02, RV/1012-L/05 der Berufung teilweise stattgegeben und die Einkommensteuer für 1989 mit 414.805,64 € (5.707.850,00 S) festgesetzt hat. Die Stattgabe bezog sich auf den Teilaspekt des von der Betriebsprüfung festgestellten gewerblichen Grundstückshandels. Eine Abweisung des Berufungsbegehrens erfolgte in der Frage der Beurteilung der Ansässigkeit iSd. Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada. Ausschlaggebend für die Rückwirkung dieser Berufungsentscheidung ist, ob diese eine abgabenrechtliche Wirkung auf Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches haben kann.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabeananspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht. Der Abgabeananspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche behördliche Tätigkeit voraus. Vom Abgabeananspruch zu unterscheiden ist der Abgabenzahlungsanspruch, das ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich aus der bescheidmäßigen Festsetzung (vgl. Ritz, BAO³, § 4 Tz. 2f). Schon aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates betreffend die Einkommensteuer für 1989 keinen Einfluss auf den Abgabeananspruch an Einkommensteuer für 1989 haben kann. Damit ergibt sich, dass weder die Zustellung der Ausfertigung der Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006, GZ. RV/0342-L/02, RV/1012-L/05 noch deren Verkündung am 23. November 2005 ein Ereignis sein kann, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 hat.

§ 295a BAO betrifft Abgabenbescheide, Feststellungsbescheide und Haftungsbescheide, da mit diesen Bescheiden die bereits entstandenen Abgabeanprüche festgestellt werden. Bescheide, die bloß die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einer bestimmten Abgabe verfügen, stellen keinen Abgabeanpruch fest, sondern sprechen lediglich über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens ab. Damit sind derartige Bescheide einer Abänderung oder Aufhebung nach § 295a BAO nicht zugänglich, da Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Eintritt eines Ereignisses ist, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches hat. Keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 295a BAO ist jedoch der Eintritt eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder

Umfang eines Wiederaufnahmegrundes hat. Damit schließt eine Wortinterpretation der Bestimmung des § 295a BAO bereits die vom Bw. beantragte Aufhebung des Bescheides über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 vom 9. Juni 1993 aus.

Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 BAO auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert (vgl. *Ritz*, BAO³, § 207 Tz. 9). Die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides nach Eintritt der absoluten Verjährung nicht (mehr) zulässig ist, kann daher nicht von vornherein von der Hand gewiesen werden. Zu beachten ist jedoch, dass diese Rechtsfrage für den gegenständlichen Fall ohne Belang ist, da die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Bescheides über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 vom 9. Juni 1993 aus den oben angeführten Gründen nicht vorliegen.

Linz, am 28. Februar 2008