



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch PZP Steuerberatung, 4910 Ried im Innkreis, Am Burgfried 14, vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Dr. Josef Moser, vom 4. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

### 1. Zum Betriebsprüfungsverfahren des Finanzamtes:

Das Finanzamt führte beim Berufungswerber (Bw.), einem Ziviltechniker für technische Chemie eine Betriebsprüfung betreffend die Einkommensteuer 1998 bis 2000 und andere Abgaben durch. Laut der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 wurden zur Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 unter anderem im Punkt. 9 folgende Feststellungen getroffen:

Im Prüfungszeitraum 1998 - 2000 seien jeweils Aufwendungen für die Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuches (QSHB) geltend gemacht worden. Als Rechnungsaussteller scheine H.P. St. Consulting, Schweiz, auf. Die Zahlungen seien durch Überweisung in die Schweiz erfolgt.

---

Im Zuge der BP wäre eine KSV-Abfrage betreffend H.P. St. angefordert worden, woraus sich ergeben hätte, dass St. zumindest seit 11/1998 nicht mehr in der Schweiz aufhältig war (erste Zahlung: 28.12.1998).

Im Zuge der Besprechung mit der steuerlichen Vertretung am 20.9.2002 sei angeführt worden, dass 1998 erstmals Kosten für das QSHB anfielen. Schriftliche Unterlagen (Vereinbarung/Vertrag/Schriftverkehr....) seien nicht vorgelegt worden. Das QSHB liege vor und sei auch eingesehen worden. Hinweise auf eine Aktualisierung durch St. hätten nicht erkannt werden können. Zeugeneinvernahmen von Angestellten des Dr. Bw hätten Folgendes ergeben:

Bettina M. kenne St. nicht und hätte keinen Schriftverkehr mit der Schweiz geführt. Ihr seien keine weiteren diesbezüglichen Beratungsfirmen bekannt.

Hans-Peter K. sei seit 7 Jahren für das QSHB verantwortlich und scheine darin auch namentlich auf. Er hätte St. einmal gesehen und nie mit ihm gearbeitet. Die Wartung sei durch ihn erfolgt. Er hätte die Vorschläge für das QSHB vom Bw erhalten. Er kenne keine weiteren diesbezüglichen Beratungsfirmen.

Zuvor wurde der Name des Verantwortlichen für das QSHB vom Bw angefordert. Dabei sei fälschlich angegeben worden, nur der Bw. wäre verantwortlich gewesen.

Der vorliegende Sachverhalt gebe Grund für die Annahme, dass den Zahlungen kein betrieblicher Aufwand zugrunde liegt, dass das QSHB selbst erstellt wurde und die Zahlungen zur Schaffung von widerrechtlichen Betriebsausgaben dienten.

Hier sei angeblich eine Leistung von H.P. St. erbracht worden, welche eigentlich von einem Dienstnehmer, K., erbracht worden wäre. Die Anweisungen seien vom Bw, welcher zu den Wochenenden mit St. beraten hätte, erfolgt. K. hätte mit St. nie über das QSHB gesprochen. Es existierten keine schriftlichen Unterlagen.

Anzumerken sei, dass der Bw auch die Schweizer Staatsbürgerschaft besitzt. Es wäre daher nicht ungewöhnlich, wenn sich tatsächlich ein Schweizer im Firmengebäude aufgehalten hätte. Unwahrscheinlich sei jedoch, dass der Zuständige und Umsetzer des QSHB nie mit dem externen Berater über die Aktualisierungstätigkeiten gesprochen hat.

In den Rechnungen "H.P. St." würden jeweils (nicht bezifferte) eingekaufte Leistungen bei Dritten, Materialkosten und EDV-Bereitstellung aufscheinen. Diese Posten seien nicht erläutert worden bzw. hätten durch keine Unterlagen nachgewiesen werden können.

Zur Glaubhaftmachung der in Frage stehenden Betriebsausgaben seien am 13.5.2003 weitere Unterlagen vorgelegt worden. Weiters seien von der Akkreditierungsstelle für Prüf- und Überwachungsstellen (BMWA) Auskünfte eingeholt worden. So sei das Akkreditierungsgesuch am 21.11.1995 eingebracht worden. Nach Mängelbehebung hätte das Verfahren am 30.5.1996 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt hätte das QSHB bereits fertig vorgelegt werden müssen. Das Erstaudit hätte am 4. und 5. 2. 1997 stattgefunden. Der Bescheid sei am 12. 1. 1999 ergangen. Eine weitere Überprüfung sei am 16. 10. 2001 durchgeführt worden. Die Betriebsprüfung würdigte diese Unterlagen in einem weiteren „zu Punkt 9 + 10) Vorlage weiterer Unterlagen“ in der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003.

## **2. Zum Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/0165-L/04:**

### ***2.1. Vorhalteverfahren des UFS:***

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/0165-L/04 wurde der Bw. mit Vorhalt vom 27. August 2008 unter Hinweis auf [§ 138 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) aufgefordert, die Richtigkeit der Behauptung, wonach die Fa. H. P. St. Consulting für das Unternehmen des Berufungswerbers Leistungen erbracht hätte, die im Jahr 1998, 1999 und 2000 abgerechnet und bezahlt wurden, durch die Beantwortung der nachstehenden Fragen zu erläutern bzw. durch Vorlage geeigneter Unterlagen zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Der Bw. wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) vorliegt, weil die gegenständlichen Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht sei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Es bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw., eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Es wurden Fragen zur Existenz einer Fa. H. P. St. Consulting in CH-PLZ1 B SG in den Jahren 1998, 1999 und 2000 gestellt und darauf hingewiesen, ein H. P. St. nicht im Handelsregister eingetragen war. Auch Rückfragen bei den zuständigen Ämtern seien negativ verlaufen. In der Gemeinde B SG sei keine solche Unternehmung tätig. Es hätte jedoch eine Einzelfirma eines Hanspeter St. eruiert werden können, welche im Bereich des Consulting tätig war. Dieser Betrieb sei nicht mehr tätig gewesen. Herr St. sei in der Gemeinde Werderberg SG wohnhaft und gemeldet. Dieser Herr St. hätte sich jedoch per 15. November 1998 nach Kanada abgemeldet. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. September 2003 sei Herr H. P. St. bereits im August 1998 nach Kanada umgezogen. Weitere Recherchen seien negativ verlaufen. Der Bw. wurde aufgefordert glaubhaft zu machen, dass eine Fa. H. P. St. Consulting sei es als Einzelunternehmen oder Gesellschaft in den Jahren 1998, 1999 und 2000 in der CH-PLZ1 B

existiert hat. Seitens des Finanzamtes bestünden Zweifel am Vorliegen eines geschäftlichen Betriebs der Fa. H. P. St. Consulting. Dazu wurde der Bw. gefragt, wo der Sitz der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 war, zumal eine derartige Unternehmung laut Recherchen des Finanzamtes in CH-PLZ1 B, unbekannt gewesen sei;

wo die Geschäftsleitung der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 war, zumal eine derartige Unternehmung laut Recherchen des Finanzamtes in CH-PLZ1 B unbekannt gewesen sei;

was der Unternehmensgegenstand der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 gewesen ist;

wer operativ für die Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 tätig war, zumal Herr H. P. St. ab November 1998 nicht mehr in der Schweiz gemeldet gewesen sei; ob die Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 Angestellte oder externe Mitarbeiter hatte;

ob es Informationen darüber gibt, dass die Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 neben der Geschäftsverbindung zum Berufungswerber auch andere Geschäftsverbindungen im Bereich der Qualitätssicherung hatte.

Zur Auftragserteilung an die Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 wurde festgestellt, dass seitens des Finanzamtes Zweifel an der Auftragserteilung in Zusammenhang mit der Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs an die Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 bestünden. Nach den vorgelegten Unterlagen hätte der Berufungswerber am 23. Jänner 1998 einen Auftrag zur Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs an die C AG zu Handen Herrn H. P. St. in CH-PLZ1 B erteilt.

Dazu wurden dem Bw. die Fragen gestellt, warum richte sich der schriftliche Auftrag an die Fa. C AG, während dann die Durchführung des Auftrages offenbar von der Fa. H. P. St. Consulting abgewickelt wurde;

ob vor der Auftragserteilung die Tarife für Einzelleistungen im Zuge der Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs vereinbart wurden;

ob Alternativangebote eingeholt wurden.

Zudem wurde dem Bw. vorgehalten, er hätte Schriftstücke der Fa. H. P. St. Consulting dem Finanzamt vorgelegt. Das Finanzamt bezweifle die Echtheit der genannten Schriftstücke aus dem Umstand, dass diese nur in der Schweiz vorhanden gewesen wären. Auffällig sei, dass die vorgelegten als "TELEFONNOTIZ vom 4. Mai 1996 (aus dem Sekretariat Dr. H.)" bzw. "INTERNE TELEFONNOTIZ vom Sekretariat Dr. H." vorgelegten Schriftstücke exakt das gleiche Schriftbild aufweisen als die acht als "INTERNE TELEFONNOTIZ von H.P. St.

---

Consulting" bezeichneten Schriftstücke. Zudem würden diese Notizen und Schriftstücke weder Handzeichen noch Namen eines der Gesprächspartner enthalten. Es seien auch kopierte offenbar handschriftlich ausgefüllte Checklistenformulare und Notizen vorgelegt worden.

Dazu wurde der Bw. befragt, wer bei der Fa. H. P. St. Consulting hat die oben angesprochenen Telefonnotizen erstellt hat;  
wann die Telefonate tatsächlich stattgefunden haben;  
wer die Gesprächspartner der Telefonate waren;  
was mit den kopierten offenbar handschriftlich ausgefüllten Checklistenformulare und Notizen bewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden soll.

Zu den erbrachten Leistungen der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 wurde dem Bw. vorgehalten, das Finanzamt bezweifle das Vorliegen einer Leistung der Fa. H. P. St. Consulting in Zusammenhang mit der Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs und führe dazu die Zeugenaussage des Hans-Peter K. vom 12. Dezember 2002 (Er scheint als Verantwortlicher für das Qualitätssicherungshandbuchs auf.) an, wonach er Herrn St. einmal gesehen und nie mit ihm gearbeitet hätte. Die Vorschläge für das Qualitätssicherungshandbuch hätte er vom Berufungswerber mündlich erhalten. Schriftliche Unterlagen hätte er von Herrn St. nicht erhalten.

Dazu wurde der Bw. befragt, ob Aufzeichnungen über die erbrachten Einzelleistungen der H. P. St. Consulting erstellt wurden;  
ob allfällige Abrechnungsunterlagen zur Ermittlung des Beratungshonorars vorliegen;  
welche Leistungen die als Spesen, Materialkosten, Telefongebühren und die Kosten der EDV-Bereitstellung abgerechneten Leistungen konkret (Umfang der einzelnen Positionen) umfassen und ob es darüber Aufzeichnungen gibt;  
warum der im Betrieb des Berufungswerbers tätige Verantwortliche für die Qualitätssicherung, Herr Hans-Peter K., bei der Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs durch die H. P. St. Consulting nicht unmittelbar eingebunden wurde.

Zur Honorarvereinbarung mit der H. P. St. Consulting wurde dem Bw vorgehalten, das Finanzamt bezweifle das Vorliegen einer Honorarvereinbarung mit der H. P. St. Consulting. Der Bw wurde aufgefordert, folgende Fragen beantworten und allenfalls vorhandene Beweismittel vorlegen, wann die konkret ausgezahlten Pauschalhonorare (49.500 CHF für 1998, 46.900 CHF für 1999 und 51.500 CHF für 2000) vereinbart worden sind;  
zwischen wem diese Pauschalhonorare vereinbart worden sind;  
Die Honorarnoten vom 31. Oktober 1998, 31. Oktober 1999 und 4. Dezember 1999 würden keinen konkreten Leistungsumfang nennen und keinen Hinweis auf Inhalt und Zeitpunkt der angeblich zugrunde liegenden Vereinbarung geben.

Es wurde gefragt, ob es darüber ergänzende Unterlagen gibt, die vorzulegen wären. Die Honorarnoten vom 31. Oktober 1998, 31. Oktober 1999 und 4. Dezember 1999 würden "Drittleistungen" berücksichtigen. Es wurde gefragt, worin diese Drittleistungen bestanden und wie diese bei der Vereinbarung des Honorars ihren Niederschlag gefunden hätten; wie die Spesen, Materialkosten, Telefongebühren und die Kosten der EDV-Bereitstellung durch die Fa. H. P. St. Consulting ermittelt wurden und ob es darüber Aufzeichnungen gibt.

Auch der Inhalt einer allenfalls getroffenen mündlichen Vereinbarung sei eindeutig und klar darzulegen. Es wurde gefragt, ob es dazu noch ergänzende Ausführungen und allfällige Abrechnungsunterlagen (zB. über die Abrechnung von Drittleistungen und Spesen) gibt.

Im Übrigen wurde der Bw. aufgefordert, sämtliche Aspekte und Unterlagen, aus denen sich der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt Honorarvereinbarung ergibt, vorzubringen.

### ***2.2. Stellungnahme des Bw. vom 24. September 2008:***

Der Bw. beantragte eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 27. August 2008 bis 31. Dezember 2008. Er führte aus, dass rund 12 Seiten Fragen zum Geschäftsbetrieb, der Auftragserteilung, diverse Schriftstücke und erbrachte Leistungen usw. gestellt wurden, welche eine umfangreiche Recherche vor Ort und im Archiv erforderlich machen. Aufgrund einer urlaubsbedingten Abwesenheit des Bw. in den letzten Wochen sowie seines starken Arbeitseinsatzes nach den Sommermonaten sei es bisher nicht möglich gewesen, sämtliche gestellte Fragen zu recherchieren bzw. zu beantworten und sei ein Besprechungsstermin mit den Ansprechpartnern in der Schweiz in den nächsten 14 Tagen geplant. Es sei zu berücksichtigen, dass Herr Dr. H. seit mehreren Jahren in Pension ist und die damalige Sekretärin in einem anderen Unternehmen in der Schweiz beschäftigt ist.

### ***2.3. Stellungnahme des Bw. vom 17. Dezember 2008 (per Telefax) und Akteneinsicht:***

**2.3.1.** Der neue steuerliche Vertreter des Bw. ersuchte um Akteneinsicht am 18. Dezember 2008. Weiters beantragte er die Fristverlängerung bis zum 28. Februar 2009, da die bisherigen Erhebungsversuche nur teilweise von Erfolg gekrönt gewesen wären. Es sei bisher versucht worden, die Adresse des Dr. Andreas H. zu eruieren, um eben von diesem die benötigten Unterlagen zu erhalten. Tatsächlich hätte eine damalige Sekretärin mitgeteilt, dass Herr Dr. Andreas H. in Tessin wohnhaft ist. Die Sekretärin hätte aus Rücksicht auf den gesundheitlichen Zustand von Herrn Dr. H. die Auskunftsersuchen nicht weitergeleitet. Der Bw. hätte zwischenzeitlich auch dieser Sekretärin angeboten, in die Schweiz zu fliegen, um persönlich mit Herrn Dr. Andreas H. sprechen zu können. Weiters sei versucht worden, mit

Herrn Dr. Josef Sch., Kontakt aufzunehmen. Dieser sei leider vor rund einem Jahr verstorben. Es wurde darauf hingewiesen, dass anlässlich der Ansuchen um Akkreditierung beim BMWA vom 21. November 1995 das das Qualitätshandbuch im Allgemeinen Teil rund 60 Seiten bereits damals vorgelegt worden ist. Der Allgemeine Teil sei öffentlich zugänglich. Das komplette Qualitätssicherungshandbuch hätte damals schon rund 1000 Seiten umfasst und sei unter Mitarbeit von Dr. H. erstellt worden. Der restliche Teil enthalte auf rund 1000 Seiten die Arbeitsanweisungen und werde niemals aus der Hand gegeben, auch die Auditoren dürften diesen Teil nicht aus dem Labor entfernen und dürften auch nur in Ausnahmefällen einzelne Arbeitsanweisungen kopieren.

Da dem Bw. nach Abgabe des Ansuchens (mit dem Allgemeinen Teil des Qualitäts-handbuches) beim BMWA relativ bald eine Mängelliste übermittelt worden wäre, hätte dieser nach kompetenter Hilfe bei der Erstellung des gesamten Qualitätssicherungshandbuches gesucht, die ihn zu einem Schweizer Consulting Unternehmen geführt hat. Infolge der Kurzfristigkeit kein Konkurrenzangebot eingeholt worden, es hätte auch kaum jemanden gegeben, der in Österreich die Voraussetzungen hierfür hatte.

Die Akkreditierung sei schließlich auch Voraussetzung für einen wirtschaftlichen Verkauf des Labors im Jahr 2001 an eine der größten Laborgruppen in Europa gewesen.

Es wurde angemerkt, dass der Wechsel in der Vertretung nicht dazu dient, um das Verfahren in die Länge zu ziehen, sondern es war, wie sich nunmehr herausgestellt hat, die einzige Möglichkeit, Verfahrensschritte (Aufforderungen der Finanzverwaltung), die bislang unterlassen wurden — bzw. die bis vor wenigen Monaten von der Finanzverwaltung nicht eingefordert wurden — nachzuholen.

**2.3.2.** Dem steuerlichen Vertreter des Bw. wurde nach telefonischem Ersuchen Referenten am 18. Dezember 2008 Gelegenheit zur Akteneinsicht gegeben.

Folgende Ablichtungen von Unterlagen aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes wurden dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers ausgehändigt:

- 1) Ablichtung des Berichtes der Betriebsprüfung vom 17. Oktober 2003
- 2) Berufung vom 28. November 2003 (Bl. 61-63/2000 des Veranlagungsaktes)
- 3) Stellungnahme zur Berufung der Prüferin vom 9. Dezember 2003 (Bl. 65/2000 des Veranlagungsaktes)
- 4) Ergänzungersuchen vom 11. Dezember 2003 (Bl. 66/2000 des Veranlagungsaktes)

- 
- 5) Stellungnahme vom 22. Jänner 2004 (Bl. 67-75/2000 des Veranlagungsaktes)
  - 6) Stellungnahme zur Gegenäußerung der Prüferin (Bl. 76-78/2000 des Veranlagungsaktes)
  - 7) Aktenvermerk vom 26. Februar 2004 (Bl. 79/2000 des Veranlagungsaktes)
  - 8) Aktenvermerk der Prüferin über die Ermittlungsschritte vom 23. April 2002 bis 28. Februar 2003 (Bl. 194 AB)
  - 9) Aktenvermerk über die Besprechung des Bw. und des steuerlichen Vertreters mit Vertretern des Finanzamtes (Dr. Mo., W. Sr., Ms.) vom 23. Juli 2003 (Bl. 195 AB)
  - 10) Auskunftsersuchen vom 15. Mai 2003 an das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit (Bl. 196 AB)
  - 11) Aktenvermerk (Bl. 197 AB)
  - 12) Honorarnote der I. Group vom 27. November 1997 (Bl. 198 AB)
  - 13) Auskunftsersuchen vom 15. Mai 2003 an das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit (Bl. 199 des AB)
  - 14) Antwort auf das Auskunftsersuchen vom 15. Mai 2003 per e-mail vom 16. Mai 2003 (Bl. 200 AB)
  - 15) Aktenvermerk vom 22. Oktober 2002 (Bl. 201 des AB)
  - 16) Überweisungsbeleg vom 12. Dezember 1997 (Bl. 202 des AB)

**2.3.3.** Über weiteres Ersuchen per e-mail vom 7. Jänner 2009 wurden dem Bw. folgende Unterlagen mit Schreiben vom 13. Jänner 2009 übermittelt:

- 1) Schreiben des Hans Peter St. vom 10. 7. 2003 (Ablichtung)
- 2) E-Mail vom 22.7.2003 (Ablichtung)
- 3) Schreiben des Dipl.Kfm. Sch. vom 16.6.2003 (Ablichtung)
- 4) Schreiben des Dr. Andreas H. vom 7. 7. 2003 (Ablichtung)
- 5) Bescheid über die Wiederaufnahme betreffend 1997 (Ablichtung)

## **2.4. Stellungnahme des Bw. vom 15. Jänner 2009:**

Der Bw. brachte vor, dass die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 - 2000 und Umsatzsteuerbescheide 1998 - 2000 in allen Punkten, ausgenommen hinsichtlich der Einkommensteuer betreffend die „Fremdleistungen H. P. St.“ und der „I. Group“, zurückzieht.

**2.4.1.** Zu den Fragen, ob eine Firma H.P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 existiert hat und zur Beauftragung dieser Firma wurde ausgeführt:

Die Firma „H-C“ sei nicht im Handelsregister eingetragen gewesen, weil es sich um ein Einzelunternehmen gehandelt hätte. Die Firma hätte zehn fest angestellte Dienstnehmer gehabt. Herr St. sei Geschäftsführer und einer von drei Gesellschafter der Firma C AG gewesen, diese hätte vierzig fest angestellte Dienstnehmer gehabt. Beide Unternehmen hätten bei Bedarf auch freie Mitarbeiter beschäftigt bzw. sei fachkundiges Personal angemietet oder gegenseitig ausgeliehen worden. Daher seien auch in den Rechnungen von H-C Fremdleistungen angeführt. Der Firmensitz der H-C war G. Herr St. hat sein Einzelunternehmen an die Ostschweizer Treuhand AG verkauft. Er müsse in seinem Unternehmen sicher viel verdient haben, weil er in Kanada ein größeres, erfolgreiches Weingut hätte erwerben können und seither als Weinproduzent dort lebe.

Aus dem Internet wurden vom Bw. folgende Fakten recherchiert:

- Die Firma C AG sei im Firmenbuch unter der Register-Nummer 320.3.043.740-6 registriert und hätte ihren Sitz in G. Die Postleitzahl von G ist PLZ2.
- Die erste für im Internet greifbare Meldung sei vom 21.10.1998. Darin sei als Gesellschafter ausgeschieden die Firma VP. und neu eingetreten Willy D..
- Am 24.11.1998 sei neu eingetreten mit Einzelunterschrift Hanspeter St. mit Wohnsitz GP (Kanada), bisher in G.
- Mit 30.04.2002 sei Hanspeter St. ausgeschieden.
- Mit 27.06.2006 sei die Geschäftssadresse geändert in Adr.1, ab 14.04.2007 in: Adr.2.
- Der derzeitige Aufenthaltsort des Herrn St. laute wie folgt: Adr.3, Kanada mit Fax-Nr.: 000.

Aufgrund der dargestellten Tatsachen müsse davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Firma H-C um keine Scheinfirma gehandelt hat und dass rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen zwischen Hanspeter St. (als Eigentümer der H-C) und der Firma C AG bestanden haben. Auch sei Herrn Hans-Peter K. der Name Willy D. aktenkundig bekannt (NS vom 12.12.2002).

---

Angemerkt werde, dass auch über die ehemaligen Eigentumsverhältnisse an der C AG eine Verbindung zwischen der VP. und Herrn St. offensichtlich ist und dass weiters durch Frau Me., Revisionsexpertin bei Rf., eine Verbindung zwischen VP. Österreich (Dr. Sch.) und Dr. H., aufgezeigt wurde (E-Mail vom 21. August 2007, dem UFS am 18. Dezember 2008 übergeben). Ferner: Aus der Niederschrift betreffend Akteneinsicht vom 18. Dezember 2008, Punkt 11 „Aktenvermerk“ (BI 197) gehe hervor, dass Bc. (GF von Rf.) 1996 mit Dr. H. nach Österreich (zu Herrn Dr.) gereist sei. Nach den Informationen des Bw. sei auch Dr. Dienstnehmer der VP. Österreich gewesen.

Die weiteren Fragen, die sich ausschließlich auf firmeneigene Interna beziehen, könnten mit bestem Willen nicht beantwortet werden. Nach telefonischer Auskunft des Herrn St. sei es diesem heute nicht mehr möglich, die Gründe zu nennen, warum schließlich die H-C und nicht die C AG den Auftrag bearbeitet hat. Unmöglich sei es auch dem Bw. bzw. Herrn St., die geforderte Aufgliederung der damals von der H. P. St. Consulting eingekauften Leistungen aufzuschlüsseln. Soweit aus den bisher vorliegenden Unterlagen ersichtlich sei, wäre zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nie die Vorlage eines Beweismittels hinsichtlich der Existenz der Firma des Hanspeter St. verlangt worden.

Zur fachlichen Kompetenz der Firma H-C wurde darauf hingewiesen, dass Beraterfirmen auch (freie) Mitarbeiter hätten, die im Team die Arbeit erledigen, wie bei derartig großen oder speziellen Aufträgen es üblich sei. Dies gelte auch für die Leistungen des Herrn Dr. H..

**2.4.2.** In den abschließenden Bemerkungen führte der Bw. aus, es sei aktenkundig, dass von Herrn Hans-Peter K. in der Erstaussage die einmalige Anwesenheit des Herrn St. in Österreich bestätigt wurde. Der Bw. kenne den konkreten Wortlaut der Fragestellungen der Betriebsprüferin nicht, somit könnte der Bw. über die „Qualität“ der Erstaussage nichts aussagen. Es sei nicht ungewöhnlich, dass man sich nur nach Denkanstößen an Tatsachen wieder erinnern kann, die vor 5 Jahren (gerechnet vom Zeitpunkt der Aussage) gewesen waren. Es wurde festgehalten, dass zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Bw. nicht mehr Besitzer der mit dem Akkreditierungsverfahren zusammenhängenden Unterlagen und daher auch nicht des vollständigen QSHB war. Daher sei es notwendig gewesen, soweit der Bw. nicht über diese Unterlagen verfügte, Kopien dieser Schriftstücke vom Ersteller dieser anzufordern. Kopien seien aber nicht fotokopierte Original-Schriftstücke, sondern ein zweiter EDV-Ausdruck üblicherweise auf weißem Papier ohne Unterschrift. Im Zeitalter der EDV sei das Schriftbild bei üblicherweise verwendeten Standardschriftarten zB „Times New Roman“ oder „Arial“ gleich. Rechnungen würden international grundsätzlich nicht unterschrieben. Die Unterschrift sei nicht einmal in Österreich ein UStG-Rechnungsmerkmal.

---

Schließlich wurde die Frage an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt, warum die Betriebsprüferin anlässlich ihrer Anfragen beim BMWA nicht nachgefragt hat, welche Teile des QSHB als Beilage zum Akkreditierungsgesuch vorgelegt wurden.

**2.5. Stellungnahme des Bw. vom 29. Jänner 2009:**

Der Bw. machte Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1997. Im Übrigen führte er aus, dass die umfangreichen Bestätigungen von eines österreichischen Wirtschaftsprüfers (Dr. Sch.), von einem österreichischen Steuerberater (Dr.) und anderen Zeugen (Dr. H., Hans-Peter St.) vorlägen, die die Behauptungen des Bw. bestätigen. Letztlich sei vom Bw. der Empfänger genannt worden, ohne dass eine diesbezügliche Aufforderung von der Betriebsprüferin ergangen ist. Sollten sämtliche Ausführungen nicht genügen, der eingeschränkten Berufung stattzugeben, so werde beantragt, dass

- von Seiten des Finanzamtes Zahlen über die Höhe der Kosten einer Akkreditierung aus österreichischen Vergleichsbetrieben erhoben werden, da dies dem Bw. nicht möglich sei.
- ein informierter Vertreter des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten darüber Auskunft gebe, dass nur der allgemeine Teil des QSHB (rd. 40 — 60 Seiten) als Beilage zum Akkreditierungsgesuch vorgelegt wurde.

**2.6. Gesonderte Begründung des Finanzamtes zu den Bescheiden vom 9. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 1997, 1998 und 1999 (Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu den Bescheiden vom 27. Oktober 2003):**

Zu den strittigen Punkten wurde ausgeführt, dass der Aufwand grundsätzlich deshalb nicht anerkannt wurde, da keine Leistung erkennbar bzw. die Leistung nicht quantifizierbar gewesen wäre. Die Ermittlungen im Umfeld der Rechnungsaussteller hätten zur Untermauerung gedient, dass auch in Zusammenhang mit diesen aufklärungsbedürftige Fragen bestehen (Existenz, Aufenthalt,...), welche im Zuge der BP und nach Ansicht der Prüferin auch nicht durch Beantwortung des Vorhaltes vom 27.8.2008 aufgeklärt werden konnte, da mit dieser Beantwortung keine konkreten Nachweise vorgelegt worden wären. Es seien lediglich weitere Ausschmückungen zum vom Bw. behaupteten Sachverhalt wiedergegeben worden. Auf die konkreten Fragen überwiegend nicht eingegangen worden.

In weiterer Folge setzte sich das Finanzamt mit den einzelnen Punkten des Vorbringen des Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren auseinander. Insbesondere wurden folgende Fakten und „Ungewöhnlichkeiten“ in Bezug auf das QSHB dargestellt:

---

Generell:

- Beratungsleistungen außerhalb des Geschäftsbetriebes, der Geschäftszeit des Bw.
- Keine direkte Zusammenarbeit der Berater mit dem zuständigen Verantwortlichen
- Verweigerung der Bekanntgabe des Verantwortlichen (Herrn K.) des QSHB, obwohl dieser im QSHB angeführt wurde
- Anweisungen lt. Zeugen K. von Herrn Dr. B. mündlich
- Anweisungen lt. nachträglichem Schreiben K. an „A.“ mündlich und per Diskette erhalten
- Qualitätssicherung bereits vor EU-Beitritt, Formulierung und Überwachung durch K.
- Akkreditierungsgesuch 21.11.1995
- SCHV Kostenvoranschlag („Erstellung“) 22.3.1996
- SCHV Überarbeitung bis 15.6.1996 25.4.1996
- Verfahrensbeginn 30.5.1996
- Rechnungsdatum 27.11.1997 („nach Abschluss des Akkreditierungsaudits am 4. u 5.2.1997“)
- Zahlung 12. 12. 1997
- Leistungen IMA / St. nach Akkreditierungsantrag
- Verwendung „ß“ statt „ss“ im SCHV aus der Schweiz, angeblich Verwendung der österr. Einstellung, obwohl der Bw. auch Schweizer Staatsbürger ist
- Keine Geheimhaltungsklauseln, Haftungsvereinbarungen
- Übermittlung der Disketten des QSHB des Allgemeinen Teils am 25.4. 1996, obwohl der Allgemeine Teil bereits zur Akkreditierung eingereicht wurde
- Kein Schriftverkehr des Bw. mit Schweizer Beratungsunternehmen lt. Zeugin M. , Arbeiten für QSHB fanden unter der Woche statt
- Auditing-Bögen von Dr. B. oder BMWA-Beamten ausgefüllt
- 10-jährige Aufbewahrungspflicht aller relevanten Unterlagen für das QSHB
- keine Dokumentationen der Leistungen/Änderungen durch die Schweizer Unternehmen

- Nach Firmenverkauf „Dr. A. B.“ an „Al.“ ist Qualitätsmanagement dokumentierbar (2 Schreiben per Post, normal per Mail mit dem QSHB-Zuständigen, K.)
- Eingeschränkte Glaubwürdigkeit des Pflichtigen durch nachweisliche Belegmanipulation beim Reiseaufwand

### I. Group

- Am 20.9.2002 wurde in einer Besprechung angeführt, 1998 fielen erstmals Kosten für das QSHB an
- Tatsächlich wurde bereits 1997 entsprechender Aufwand verbucht (im Zuge der BP festgestellt, da sich die Konten 1997 bei den vorgelegten Unterlagen befanden)
- Keine HR Registrierung der IMA Group
- Leistungsbeschreibung „Erstellung des QSHB“
- Tatsächlich angeblich Leistung für Aktualisierung des QSHB
- Zweck am Überweisungsbeleg: „Erstellung“
- Die Verbuchung erfolgte unter „Verbrauchsmaterial“
- Rechnung ohne Firmenadresse
- Angabe: Sekretariat: Dr. Andreas H., Zug
- Überweisung auf Konto in Baar ungleich jenem auf der Rechnung angeführten Konto
- Nachträgliche Vorlage von Unterlagen des Dr. H. aus der Schweiz, waren angeblich in Österreich (trotz Aufbewahrungspflicht) nicht vorhanden
- IMA Group/Dr. H. ist für Zeugin M. und Zeugen K. unbekannt
- IMA Group wurde angeblich 1998 geschlossen (Pension Dr. H.)
- SCHV IMA an den Bw. nicht unterfertigt
- Dr. H. ist 2003 ca. 82 Jahre alt
- Dr. H. ist Dr. rer. pol. und Verwaltungsrat div. Firmen (1990 in 10 Firmen)
- Anreise Dr. H. u. St. per KFZ, Nächtigung im Privathaus Dr. B. — keine externen Nächtigungs- oder Bewirtungsbelege
- Löschung einer I. AG 1992, Verwaltungsrat: Dr. H.

- 
- Nachträgliche Vorlage von Unterlagen der IMA: Übergabe einerseits angeblich zu Ostern (21.4.2003/Ostermontag) an Herrn Dr. B., andererseits am 7.4.2003 in Wien an Dr. Sch.

St. Consulting

- Hans Peter St. lt. KSV ab 11/1998 nicht in der Schweiz aufhältig
- Lt. Mail St. an Sch. (StB Dr.) vom 5.8.2003: hatte Kontakt zu C AG per Internet, Herr D. hat Teil zu diesem Auftrag beigetragen, St. war mehrmals in der Schweiz => keine Angabe, dass er in Bm. gewesen wäre, aber lt. internen Telefonnotizen fanden Audits in Bm. statt
- Lt. Bw. soll erste Rechnung St. 1997 gewesen sein (tatsächlich aber IMA)
- St. am 15.11.1998 nach Kanada abgemeldet
- Audit NS vom 20.2.1999 (S 4-12 von 28 vorgelegt): „Version 1-10/1994, erstellt Dz. 94, geprüft Bk. 96, Freigabe Fr. 96 => keine Änderungen 1994 — 1999
- Auftragsbestätigung vom 23.1.1998/4.2.1999/3.2.2000 an C AG mit separater Verrechnung der Spesen
- Sämtliche Rechnungen ohne genaue Aufschlüsselung der Spesen, Materialkosten, Telefongebühren, für EDV-Bereitstellung, für von Dritten eingekauften Leistungen
- SCHV von I. Group an Dr. B. vom 25.8.1998: „letztes Audit letztes Wochenende“ => IMA/Dr. H. war aber 1998 nicht mehr für Dr. B. tätig

### **2.7. Stellungnahme des Bw. vom 13. Februar 2009:**

Es wurde ausgeführt, die Äußerungen ließen des Finanzamtes vermuten, dass das Finanzamt weiterhin unterstellt, die als Beweismittel vorgelegten Schriftstücke seien nicht von den dort angeführten Absendern ausgestellt worden bzw. dass es keine Beweismittel gibt, die auf Leistungen im Zusammenhang mit dem Akkreditierungsverfahren durch Herrn Dr. H. als Partner der I. Group bzw. durch Herrn Hans Peter St. schließen lassen.

Zum Vorwurf, dass zwischen dem Abschluss der Betriebsprüfung (10/2003 und 2006) keine Anstrengungen unternommen wurden, um Unterlagen zur Glaubhaftmachung oder zum Nachweis der Leistung zu erhalten, wurde angemerkt, dass sowohl der Bw. als auch dessen damaliger steuerlicher Vertreter der Meinung waren, alle notwendigen Beweismittel vorgelegt zu haben bzw. das Schreiben des Herrn Dr. Sch. vom 27.09 volle Aufklärung gebracht hat. Es sei nicht ersichtlich, ob zwischenzeitig weitere Amtshandlungen durch das Finanzamt vorgenommen wurden, die die Mitarbeit des Bw. erfordert hätten.

## ***2.8. Beweiswürdigung des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, RV/0165-L/04:***

Aus den Angaben des Bw. sei nicht nachvollziehbar, dass in den Jahren 1998, 1999 und 2000 eine „X-Consulting“ existiert hat.

Es sei keine Auftragserteilung glaubhaft gemacht noch bewiesen worden. Es sei weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen worden, dass eine Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 einen geschäftlichen Betrieb unterhalten hat. Die Umstände der Honorarvereinbarung mit der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 seien nicht erhellt worden. Das Vorliegen einer Leistung der Fa. H. P. St. Consulting in den Jahren 1998, 1999 und 2000 gegenüber dem Betrieb des Bw. sei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden.

Die Authentizität des vorgelegten Schriftverkehr zwischen Fa. H. P. St. Consulting bzw. Herrn Hanspeter St. und dem Bw., sowie der „Telefonnotizen“ wurde bezweifelt. Den offenbar nicht authentischen Unterlagen komme keine Beweiskraft zu. Unter Betrachtung dieses Hintergrundes sei es auch nicht von der Hand zu weisen, dass es sich bei den „*umfangreichen Bestätigungen von eines österreichischen Wirtschaftsprüfers (Dr. Sch.), von einem österreichischen Steuerberater (Dr.) und anderen Zeugen (Dr. H., Hans-Peter St.)*“ um Gefälligkeitsbestätigungen oder fingierte Bestätigungen handle. Um den vom Bw. behaupteten Sachverhalt als gegeben anzunehmen, hätte der Bw. zumindest einen Teil der Fragen des Unabhängigen Finanzsenates mit substantiierten Auskünften beantworten müssen. Dies sei jedoch unterblieben.

Aus diesen Umständen ging der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die vom Bw. behaupteten Fremdleistungen der Fa. H. P. St. Consulting gegenüber dem Betrieb des Bw. nicht stattgefunden haben.

## ***3. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2012, ZI. 2009/15/0084:***

„Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, im Verwaltungsverfahren habe er zwei Beweisanträge gestellt, denen die belangte Behörde nicht nachgekommen sei, wodurch Verfahrensvorschriften verletzt worden seien. Diese Anträge hätten einerseits die Erhebung durchschnittlicher Kosten einer Akkreditierung nach dem Akkreditierungsgesetz bei anderen österreichischen Betrieben betroffen. Sie hätten sich andererseits auf die Einholung der Auskunft eines informierten Vertreters des Wirtschaftsministeriums als zuständiger Akkreditierungsstelle nach dem Akkreditierungsgesetz bezogen. Diese Auskunft hätte zur

---

*Frage erteilt werden sollen, ob der Beschwerdeführer als Beilage zum Akkreditierungsgesuch vom November 1995 (zunächst) nur den allgemeinen Teil des Handbuchs vorgelegt habe.*

*Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten:*

*Dem Beweisantrag des Beschwerdeführers auf Erhebung der bei anderen Unternehmen für die Akkreditierung angefallenen Kosten hat die belangte Behörde zu Recht mangels Relevanz für das gegenständliche Verfahren nicht entsprochen. Die belangte Behörde ist - wie bereits das Prüfungsorgan - davon ausgegangen, dass die Erstellung des Handbuchs für die Akkreditierung von den Dienstnehmern des Beschwerdeführers und von ihm selbst erfolgt ist. Solcherart hat sie nicht unterstellt, dass keine Aufwendungen angefallen seien, sondern ist von der Überlegung ausgegangen, dass die Aufwendungen in den ohnedies geltend gemachten laufenden Betriebsausgaben (insbesondere für Personal) enthalten seien. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu erkennen, dass die Kenntnis über die durchschnittliche Höhe von Kosten einer Akkreditierung Auswirkungen auf das gegenständliche Verfahren hätte zeitigen können.*

*Hinsichtlich der Bedeutung des Beweisantrages auf Einvernahme eines Vertreters des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten zur Frage, ob dem Akkreditierungsgesuch vom November 1995 bloß der allgemeine Teil des Handbuchs beigelegt gewesen sei, erläutert die Beschwerde, der spezielle Teil des Handbuchs sei zu diesem Zeitpunkt (November 1995) noch in Arbeit gewesen, bei Aufnahme des beantragten Beweises hätte sich ergeben, dass auch in den Jahren 1997 bis 2000 noch (bedeutsame) Leistungen im Zusammenhang mit dem Handbuch zu erbringen gewesen seien. Damit zeigt auch dieses Vorbringen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Es ist nämlich ohnedies nicht in Streit gestanden, dass auch noch in den Jahren ab 1997 Leistungen am Handbuch erbracht worden sind. Auf die im gegenständlichen Verfahren strittige Frage, ob die Leistungen vom Beschwerdeführer und seinen Dienstnehmern erbracht worden sind oder von externen Beratern, bezieht sich der Beweisantrag nicht.*

*Die Beschwerde wendet sich im Weiteren gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde und bringt vor, der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren dargetan, dass Dr. H. vor der Liquidation der X-Management AG Verwaltungsrat dieser Gesellschaft gewesen sei und seine Tätigkeit nach der Liquidation der Gesellschaft im Jahre 1992 unter der Bezeichnung X-Management Group weiter geführt habe. Ein solches Gebilde brauchte nicht im Schweizer Handelsregister eingetragen zu sein. Die Existenz der X-Management Group sei nachgewiesen, die Frage nach der Existenz von Dr. H. gar nicht Gegenstand des Vorhaltes der belangten Behörde gewesen.*

---

*Das Akkreditierungsverfahren sei nach dem im Jahr 1997 durchgeführten "Erstaudit" noch nicht abgeschlossen gewesen, und zwar auch nicht nach der Beendigung der Leistungserbringung durch Dr. H. Es sei nur logisch, dass der Beschwerdeführer wegen der Mangelhaftigkeit des Handbuchs im Jahr 1996 nach kompetenter Hilfe gesucht habe. Auf Anraten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sei der Kontakt zum Unternehmen von Dr. H. aufgenommen worden.*

*Eine Nennung der Personen, die in der Schweiz an der Bearbeitung des Handbuchs mitgearbeitet haben, sei dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen. Es könne ihm kein Vorwurf daraus gemacht werden, dass er sie nicht kenne, zumal die Fragen der belangten Behörde erst elf Jahre nach dem tatsächlichen Durchführen des Auftrages gestellt worden seien.*

*Warum das Honorar von 145.000 CHF im Widerspruch zur Auftragsbestätigung mit einem Limit von 200.000 CHF stehe, sei nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren dargetan, dass mit Dr. H. bzw. der X-Management Group ein Werkvertrag mit einem Pauschalhonorar auf Basis einer Rahmenvereinbarung festgelegt worden sei. Der Beschwerdeführer habe keine rechtliche Möglichkeit gehabt, die von der belangten Behörde verlangten Aufzeichnungen oder Abrechnungen beizubringen. Hans-Peter S. sei bloß Herausgeber bzw. Ansprechpartner des Handbuchs gewesen. Der Herausgeber eines Fachbuches sei nicht ident mit den Autoren. Externe Berater schienen - lebensnahe - nicht in einem Handbuch auf, weil sie eben nur für den Unternehmer tätig seien und nur im Innenverhältnis dem Auftraggeber gegenüber hafteten.*

*Für den Beschwerdeführer sei es ohne Bedeutung gewesen, ob H. P. persönlich oder die Consulting AG den erteilten Auftrag erledige, da H. P. ohnedies Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen sei. H. P. und die Consulting AG, die letztlich die Rechnungen ausgestellt habe, seien ohnedies ident.*

*Die belangte Behörde gehe davon aus, dass H. P. erst am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten sei. Dieser sei aber entgegen der Annahme der belangten Behörde bereits mit 23. Dezember 1997 in die Gesellschaft eingetreten und daher im Zeitpunkt der Auftragserteilung im Schweizer Handelsregister als zeichnungsberechtigte Person eingetragen gewesen.*

*Die Frage der belangten Behörde, wann die konkreten Pauschalhonorare vereinbart worden seien, habe der Beschwerdeführer nach rund neun bis elf Jahren verständlicher Weise nicht mehr beantworten können. Die belangte Behörde habe erstmals im angefochtenen Bescheid und damit für den Beschwerdeführer überraschend - unter Verstoß gegen das*

---

*Überraschungsverbot - dargetan, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten Unterlagen "fingierte Gefälligkeitsbestätigungen" seien. Dadurch habe der Beschwerdeführer nicht die Gelegenheit gehabt, die Aussteller der Bestätigungen als Zeugen zu beantragen.*

*Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan:*

*Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. April 2010, 2005/15/0057).*

*Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass weder Dr. H. bzw. eine X-Management Group noch H. P. Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht hat. In Bezug auf Dr. H. bzw. eine X-Management Group hat sie ihre Beweiswürdigung im Wesentlichen darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer die behaupteten Leistungen trotz entsprechender Vorhalte nicht detailliert und nachvollziehbar beschrieben hat, unterschiedliche Angaben zur Frage gemacht hat, in welchen Zeitabschnitten die behaupteten Leistungen für das Handbuch erbracht worden sein sollen, und nicht erklärt hat, wie bei einem Honorarrahmen von 200.000 CHF das Honorar von 145.000 CHF ohne Darlegung der einzelnen erbrachten Leistungen zustande kommen kann. Zudem hat sie auf den (als ungewöhnlich eingestuften) Umstand Bedacht genommen, dass die Dienstnehmer des Beschwerdeführers keine Kenntnis von Beratungsleistungen externer Berater erlangt hatten.*

*In Bezug auf H. P. hat die belangte Behörde ebenfalls für entscheidend angesehen, dass die behaupteten Leistungen nicht konkret erläutert werden konnten und Hans-Peter S., der für das Handbuch zuständige Dienstnehmer des Beschwerdeführers, keine Auskunft über Leistungen des H. P. geben konnte. Im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse hat die belangte Behörde auch darauf abgestellt, dass der Auftrag vom 23. Jänner 1998 an eine Consulting AG trotz des erst späteren Eintritts von H. P. bereits zu dessen Handen gerichtet gewesen ist.*

*Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung vermag das oben dargestellte Beschwerdevorbringen nicht zu wecken. Die Überlegungen der belangten Behörde erweisen sich als schlüssig und stehen nicht in Widerspruch zu den Denkgesetzen.*

Der Beschwerdeführer hat in seiner Eingabe an die belangte Behörde vom 15. Jänner 2009 bekannt gegeben, H. P. sei am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten. Das Beschwerdevorbringen, der Eintritt von H. P. sei bereits um ca. ein Jahr früher erfolgt, stellt daher eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Ohne Verfahrensvorschriften zu verletzen, durfte die belangte Behörde daher im Rahmen ihrer Beweiswürdigung auf die Besonderheiten dieses zeitlichen Ablaufes Bedacht nehmen.

Bereits im Prüfungsverfahren (vgl. Tz 9 und 10 der Niederschrift vom 29. September 2003) ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das Handbuch im Betrieb des Beschwerdeführers erstellt worden ist und in diesem Zusammenhang keine Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers erbracht worden sind. Gerade dieser Umstand ist von Anfang an Thema des Berufungsverfahrens gewesen. Solcherart ergibt sich aus der langen Dauer des Berufungsverfahrens nichts für die Frage, ob es dem Beschwerdeführer zumutbar war, Fragen (insbesondere aus dem Vorhalt vom 27. August 2008) zu beantworten.

Die belangte Behörde hat - wie bereits das Prüfungsorgan - angenommen, dass die strittigen Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers nicht erbracht worden sind. Von einem Verstoß gegen das Überraschungsverbot kann daher keine Rede sein (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2007/15/0209).

Unbegründet ist auch das Vorbringen, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer nicht vor Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt gegeben, dass sie bestimmten, vom Beschwerdeführer vorgelegten Urkunden keinen Glauben schenke, erstreckt sich doch die Pflicht der Abgabenbehörde zur Gewährung des Parteiengehörs gemäß [§ 183 Abs. 4 BAO](#) nicht auf das Ergebnis der Beweiswürdigung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 1992, 86/13/0055); es besteht keine Verpflichtung, die beabsichtigte Würdigung der Beweise vor Bescheiderlassung vorzuhalten (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 183 Tz 7). Im Übrigen hat der Beschwerdeführer in der - nach Ergehen der gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheide eingebrachten - Eingabe vom 13. Februar 2009 selbst darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung nach wie vor dem sachverhaltsmäßigen Vorbringen des Beschwerdeführers nicht folge; dennoch hat er keine weiteren Beweisanträge gestellt.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war sohin gemäß [§ 42 Abs. 1 VwGG](#) abzuweisen."

#### **4. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und angefochtener Bescheid:**

##### **4.1. Wiederaufnahmeantrag:**

Im Wiederaufnahmeantrag vom 15. April 2009 betreffend Einkommensteuer hinsichtlich der Jahre 1998, 1999 und 2000 brachte der Bw. vor, anlässlich der Vorbereitung der VwGH-

---

Beschwerde seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und in Kenntnis dieses Umstandes einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (§ 303 (1) lit b BAO).

Zum Hervorkommen neuer Beweismittel/Tatsachen wurde vorgebracht, im durch den UFS mit Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009 entschiedenen Verfahren sei es für die streitgegenständlichen Jahre entscheidend gewesen, dass in der Causa "St." (siehe dazu Punkt 6.2. und 6.2.2. der UFS-Entscheidung) Herr St. zum Zeitpunkt der Erteilung des Beratungsauftrages (23. Jänner 1998) durch den Antragsteller an die Firma C AG, zu Handen Herrn Hanspeter St., aufgrund einer im Dezember 2008 erfolgten Internet-Suchabfrage über google, noch nicht im Handelsregister als Mitglied des Leitungsorganes mit Einzelunterschrift eingetragen war.

Somit sei der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009 davon ausgegangen, dass der Beratungsauftrag zur Erstellung eines Qualitätssicherungshandbuches mangels Vertretungsbefugnis des Herrn St. oder Erreichbarkeit des Herrn St. über die Geschäftsadresse der Firma C AG im November 1997 nicht zustande gekommen ist.

Dieser Punkt der Bescheidbegründung des UFS beruhe als einziger auf Fakten. Alle anderen Punkte der Beweiswürdigung basierten auf Nichterfüllung von unerfüllbaren Aufträgen, sei es, weil die erstmalige Anforderung zur Beibringung von Beweismitteln vier Jahre nach Ergehen der Erstbescheide ergangen ist oder weil die Beibringung von Beweismittel für den Antragsteller infolge der ihm fehlenden Verfügungsmacht oder Kenntnisse über Interna des Auftragnehmers unmöglich war.

Die anlässlich der Vorbereitung zur VwGH-Beschwerde anfangs März 2009 neuerliche Suchabfrage über google hätte nun die Ersteintragung des Herrn Hanspeter St. als Mitglied des Leitungsorganes mit Einzelunterschrift vom 23. Dezember 1997 - also vor Auftragserteilung - hervorgebracht. Somit sei ein Beweismittel hervorgekommen, welches als Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung von Gegebensein bzw. Nichtzutreffen von Tatsachen letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutsamen Sachverhalt geeignet sei.

#### **4.2. angefochtener Bescheid:**

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Wiederaufnahmeantrag vom 15. April 2009 abgewiesen. Das Finanzamt begründete den Bescheid im Wesentlichen damit, dass die Verfahren, hinsichtlich derer die Wiederaufnahme beantragt wird, wurden mit mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Februar 2009, GZ.

RV/0165-L/04, abgeschlossen wurden. Wie der Antragsteller selbst ausführt, sei das antragsgegenständliche Beweismittel bzw. die Tatsache erst durch eine Internet-Recherche im Zuge der "Vorbereitung der VwGH-Beschwerde anfangs März" entstanden. Damit liege ein "novum productum" vor, das als neue Tatsache bzw. neues Beweismittel zur Wiederaufnahme des Verfahrens nicht tauglich sei. Angemerkt wurde noch, das Finanzamt gehe davon aus, dass der nun vorgelegte Internet-Ausdruck keinen entscheidungswesentlichen Einfluss auf die rechtliche Würdigung seitens des Unabhängigen Finanzsenates gehabt hätte. Diesbezüglich werde vor allem auf Punkt 6.2.6 "Schlussfolgerungen" der Entscheidung verwiesen. Darin hätte das im Antrag angesprochene Faktum keinerlei Relevanz. Die entscheidungswesentlichen Fakten beträfen ausschließlich die angeblichen Geschäftsbeziehung zur "St-Consulting".

#### **4.3. Berufung vom 6. Juli 2009:**

In der gegenständlichen Berufung brachte der Bw. vor, die Rechtsansicht der Behörde, dass ein "novum productum" vorliege, sei jedoch durch das Gesetz bzw. Rechtsprechung nicht gedeckt; es sei nämlich zu beachten, dass [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) zwei sich eigenständige zu beurteilende, jeweils für sich wirksame, somit für sich völlig selbständige Wiederaufnahmegründe vorsieht. Der eine ist eben der der neu hervorgekommenen Tatsache, der andere der des neu hervorgekommenen Beweismittels. Wenn somit durch neue Beweismittel Tatsachen, das seien dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, hervorkommen, die im Erstverfahren bedeutsam hätten sein können, also einem im Spruch anders lautenden Bescheid hätten herbeiführen können, dann sei eben der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsache ("nova causa reperta") gegeben. Hätte bei Kenntnis des gesamten Tatsachenbestandes, somit auch bei Kenntnis der nunmehr hervorgekommenen Tatsachen ein anders lautender Bescheid herbeigeführt werden können, dann liege in diesem Umstand des Neu hervorkommens der Tatsache (wenn auch mit Hilfe eines neuen Beweismittels) ein Wiederaufnahmegrund, nämlich der neu hervorgekommenen Tatsache vor. Das Beweismittel (hier der Internet-Firmenbuchauszug) sei lediglich ein Instrument des Heranbringens von Tatsachen, ein Informationsträger, eine Erkenntnisquelle für die bescheidbedeutsamen Tatsachen. Hier sei angemerkt, dass die Tatsache der Auftragerteilung an die C AG zH Herrn H. P. St. zu einem Zeitpunkt, an welchem H. P. St. nach Annahme der Behörde nicht Geschäftsführer der Firma C AG war, unstrittig ein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement ist, weil wie im Punkt 6.2.2. der Berufungsentscheidung (des UFS) ersichtlich, die Behörde von Widersprüchen ausgeht, und aus diesem Grunde das Nichtvorliegen einer Auftragerteilung an die C AG oder das Einzelunternehmen des H. P. St. unterstellt. Da das vermeintliche Nichtvorliegen einer Auftragerteilung wegen der fehlenden Geschäftsführereigenschaft des Herrn Hans Peter St.

erstmalig in dieser Berufungsentscheidung vom UFS behauptet worden wäre, hätte die Tatsache, dass Herr Hans Peter St. schon anlässlich der Auftragserteilung Geschäftsführer dieser Firma war, erst im Rahmen der VwGH-Beschwerde recherchiert werden können. Somit hätte dieses Beweismittel unverschuldet nicht früher geltend gemacht werden können.

Der Bw. ging davon aus, dass der geltend gemachte Wiederaufnahmegrund geeignet ist auf den Spruch durchzuschlagen, weil die Schlussfolgerungen (Punkt 6.2.6.) auch auf diesem Faktum aufzubauen und daher auf den Spruch des ursprünglichen Bescheides - nämlich, dass die Berufung als unbegründet abgewiesen wird - Einfluss genommen hätte.

Neben der Stattgabe der Berufung wurden die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

## **5. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:**

### **5.1. Berufungsvorlage:**

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 15. Juli 2009 zur Entscheidung vorgelegt.

### **5.2. Mängelbehebungsverfahren:**

Mit Bescheid vom 3. Juli 2012 wurde dem Bw. aufgetragen, den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 hinsichtlich der Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind, zu ergänzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

*„Im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#) betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 vom 15. April 2009 ist zum fehlenden groben Verschulden lediglich ausgeführt worden:*

*„Anlässlich der Vorbereitung der VwGH-Beschwerde sind Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und in Kenntnis dieses Umstandes einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (§ 303 (1) lit b BAO).“*

*Allein aus der Behauptung, dass „im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei“ Tatsachen und Beweismittel nicht geltend gemacht werden konnten, stellen keine Angaben dar, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind. Der Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, RV/0165-L/04, welche mit dem Erkenntnis des*

---

*Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2012, [2009/15/0084](#) bestätigt wurde, liegt nämlich ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durch die Abgabenbehörden (Betriebsprüfung des Finanzamtes, Vorhalteverfahren des Unabhängigen Finanzsenates) zu Grunde. Sämtliche Bedenken des Berufungswerbers gegen die Rechtmäßigkeit des Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0084 verworfen. Die Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, RV/0165-L/04 ist das Ergebnis eines mangelfreien Verfahrens, sodass die bloße Behauptung eines fehlenden groben Verschuldens keine Angabe im Sinne des [§ 303a lit. d BAO](#) darstellt.*

*Da der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 15. April 2009 von einem zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Steuerberater eingebracht wurde, wäre grundsätzlich davon auszugehen, dass ein derartiger Antrag von vornherein mangelfrei eingebracht wird. Es ist daher ausreichend, wenn eine Frist von einer Woche zur Behebung des Mangels eingeräumt wird."*

### **5.3. Stellungnahmen:**

Der Bw. brachte in der Stellungnahme vom 11. Juli 2012 vor, zumindest in der Berufung vom 6.7.2009 sei die nun mehr geforderte fehlende Begründung dargelegt worden: *"da das vermeintliche Nichtvorliegen einer Auftragserteilung wegen der fehlenden Geschäftsführereigenschaft des Herrn Hans Peter St. erstmalig in dieser Berufungsentscheidung vom UFS behauptet wurde, konnte die Tatsache, dass Herr Hans Peter St. schon anlässlich der Auftragserteilung Geschäftsführer dieser Firma war, erst im Rahmen der VwGH-Beschwerde recherchiert werden. Somit konnte dieses Beweismittel unverschuldet nicht früher geltend gemacht werden."*

Auch wenn heute vielleicht es sehr einfach erscheinen mag ein Beweismittel im Internet darüber zu finden, ob Herr St. im Jahr 1997 Mitglied des Leitungsorgan mit Einzelunterschrift war, wäre es ein Ergebnis tagelangen Suchens im Internet (bzw. Telefonate mit Schweizer Kollegen). Der gefundene Handelsregisterauszug aus dem Jahr 1997 sei das einzige Ergebnis dieses tagelangen Suchens gewesen, immerhin seien zum Zeitpunkt der Recherche über 10 Jahre vergangen und im Jahr 1997 sei es nicht allgemein üblich, das Alles ins Internet gestellt wurde. Auch wenn der VwGH bestätigt hätte, dass die Berufungsentscheidung vom 26.2.2009 das Ergebnis eines mangelfreien Verfahrens war, so bedeute dies nicht, dass das Hervorkommen neuer Beweismittel kein Wiederaufnahmegrund ist (Stoll, BAO, 2926).

Im Anbringen vom 24. Juli 2012 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und mündliche Verhandlung zurückgenommen.

---

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **6) Maßgebliche Rechtslage:**

Die maßgeblichen Bestimmungen des [§ 303 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) lauten:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

...“

#### **7) Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens:**

Tatsachen oder Beweismittel stellen nur dann taugliche Wiederaufnahmegründe dar, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt (VwGH 20.5.2010, [2008/15/0305](#)). Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VfGH 24.2.1998, [B 2290/96](#), G 176/96; VwGH 22.11.1996, [95/17/0112](#); 13.9.1999, [97/09/0134](#); 31.5.2011, [2007/15/0169](#)). Das (grobe) Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (vgl zu § 308 zB VwGH 25.11.1999, [99/15/0118](#); 26.4.2000, [2000/14/0006](#)-0008). Grobe Fahrlässigkeit ist extremes Abweichen von der

---

gebotenen Sorgfalt, das subjektiv schwer anzulasten ist. Bewusste Fahrlässigkeit wird idR grobe Fahrlässigkeit bedeuten.

Für die Frage des Neuherkommens ist der Kenntnisstand der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren) maßgebend, nicht jedoch, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens diese Umstände der Partei bekannt waren (Vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz. 27; aM VwGH 28.9.1998, [96/16/0158](#); 26.2.2003, [97/13/0081](#)). Dies ergibt sich ua aus [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) (arg „ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht“).

In der gegenständlichen Berufung behauptete der Bw. das vermeintliche Nichtvorliegen einer Auftragerteilung wegen der fehlenden Geschäftsführereigenschaft des Herrn Hans Peter St. sei erstmalig in dieser Berufungsentscheidung vom UFS behauptet worden, daher hätte die Tatsache, dass Herr Hans Peter St. schon anlässlich der Auftragerteilung Geschäftsführer dieser Firma war, erst im Rahmen der VwGH-Beschwerde recherchiert werden können.

Mit dieser Behauptung übersieht der Be., dass der UFS lediglich das Vorbringen des Bw. in seiner Eingabe an den UFS vom 15. Jänner 2009, wonach H. P. St. am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten sei, bei der Beweiswürdigung berücksichtigt hat. Der UFS hat somit in der Berufungsentscheidung vom 26. 2. 2009, RV/0165-L/04 keine neue Behauptung aufgestellt, sondern lediglich das Vorbringen des Bw. bei der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0084 als schlüssig erkannten Beweiswürdigung berücksichtigt.

Bereits im Prüfungsverfahren (vgl. Tz 9 und 10 der Niederschrift vom 29. September 2003) ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das Handbuch im Betrieb des Beschwerdeführers erstellt worden ist und in diesem Zusammenhang keine Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers erbracht worden sind. Gerade dieser Umstand ist von Anfang an Thema des Berufungsverfahrens gewesen. Solcherart ergibt sich aus der langen Dauer des Berufungsverfahrens nichts für die Frage, ob es dem Bw. zumutbar war, Fragen (insbesondere aus dem Vorhalt vom 27. August 2008) zu beantworten. Der UFS hat - wie bereits das Prüfungsorgan - angenommen, dass die strittigen Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers nicht erbracht worden sind. Demnach war von vornherein klar, dass der Bw. sämtliche Umstände im Zusammenhang mit den behaupteten Fremdleistungen offenlegen sollte. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. März 2012, [2009/15/0084](#) zutreffend dargestellt hat, können die Sachverhaltsfeststellungen für den Bw. nicht überraschend gewesen sein. Überdies hat der UFS den Bw. im Vorhalt vom 27. August 2008 konkret auf den Umstand hingewiesen, dass nach den vorgelegten Unterlagen der Bw. am 23. Jänner 1998 einen Auftrag zur Aktualisierung des Qualitätssicherungshandbuchs an die C AG zu Handen Herrn H. P. St. in

CH-PLZ1 B erteilt hätte, sich aber der schriftliche Auftrag an die Fa. C AG gerichtet hätte, während dann die Durchführung des Auftrages offenbar von der Fa. H. P. St. Consulting abgewickelt wurde. Auch wurde der Bw. im Vorhalt vom 27. August 2008 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) vorliegt, weil die gegenständlichen Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht sei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Es bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw., eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Insbesondere wurden auch Fragen zur Existenz einer Fa. H. P. St. Consulting in CH-PLZ1 B SG in den Jahren 1998, 1999 und 2000 gestellt und darauf hingewiesen, ein H. P. St. nicht im Handelsregister eingetragen war. Dieser Vorhalt wurde nur teilweise beantwortet. In einer der wenigen konkreten Aussagen gab der Bw. in seiner Eingabe an den UFS vom 15. Jänner 2009 jedoch bekannt, H. P. St. sei am 24. November 1998 in die C AG eingetreten. Der UFS folgte in diesem Punkt bei seiner Beweiswürdigung den Angaben des Bw.. Wenn die Internetrecherchen des Bw. über den Eintritt des H.P. St. in die C AG erst im Zuge der Erstellung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erfolgt sind, dann stellt dies ein extremes Abweichen von der gebotenen Sorgfalt dar, war doch genau dies Gegenstand konkreter Fragen an den Bw. im Ermittlungsverfahren vor dem UFS. Einerseits macht der Bw. auf Vorhalt des UFS konkrete Angaben, andererseits recherchierte er erst im Zuge der Erstellung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde genauer, ob diese Angaben zutreffend waren. Damit hat der Bw. mit ein extrem sorgloses Verhalten gesetzt und es in Kauf genommen, dass die Beweiswürdigung des UFS von einem unrichtigen Teilespekt ausgeht. Im Übrigen handelte der Bw. von vornherein extrem sorglos, wenn er der Beweissicherungs- und Beweisvorsorgepflicht in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten nicht nachgekommen ist und somit im Zuge des Verwaltungsverfahrens in Beweis- und Behauptungsnotstand gerät. Damit ist dem Bw. schon aus diesem Grund ein grobes Verschulden am Unterlassen der Geltendmachung des behaupteten Wiederaufnahmegrundes im abgeschlossenen Verfahren anzulasten.

Im gegenständlichen Fall ist zudem maßgeblich, dass der Bw. in der - nach Ergehen der gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheide eingebrachten - Eingabe vom 13. Februar 2009 selbst erkannt hat, dass die Finanzverwaltung nach wie vor seinem sachverhaltsmäßigen Vorbringen nicht folgt. Wer trotz dieses Erkennens und der konkreten Fragen im Zuge des Berufungsverfahrens erst im Zuge der Erstellung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde genauere Recherchen vornimmt, handelt bewusst fahrlässig, was grobem Verschulden gleichzuhalten ist.

## **8) Erheblichkeit des behaupteten Wiederaufnahmegrundes:**

Wiederaufnahmegründe müssen geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Prüfung dieser Frage zum Ergebnis, dass die Wiederaufnahmegründe nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügen. Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiell rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen. Somit liegt kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor, wenn die Kenntnis über neu hervorgekommene Tatsachen (allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens) nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte, wenn also bei richtiger rechtlicher Subsumtion der Spruch des Bescheides auch ohne Kenntnis dieser Tatsachen hätte gleich lauten müssen.

Der UFS hat (vgl auch VwGH 29. 3. 2012, [2009/15/0084](#)) die Beweiswürdigung im Wesentlichen darauf gestützt, dass der Bw. die behaupteten Leistungen trotz entsprechender Vorhalte nicht detailliert und nachvollziehbar beschrieben hat, unterschiedliche Angaben zur Frage gemacht hat, in welchen Zeitabschnitten die behaupteten Leistungen für das Handbuch erbracht worden sein sollen. In Bezug auf H. P. St. hat es der UFS ebenfalls für entscheidend angesehen, dass die behaupteten Leistungen nicht konkret erläutert werden konnten und Hans-Peter K., der für das Handbuch zuständige Dienstnehmer des Beschwerdeführers, keine Auskunft über Leistungen des H. P. St. geben konnte. Im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse hat der UFS auch darauf abgestellt, dass der Auftrag vom 23. Jänner 1998 an eine Consulting AG trotz des erst späteren Eintritts von H. P. St. bereits zu dessen Handen gerichtet gewesen ist.

Der vom Bw. nunmehr ins Treffen geführte Umstand, dass H.P. St. bereits zum Zeitpunkt der Erteilung des Beratungsauftrages (23. Jänner 1998) Leitungsorgan der Fa. C AG war, ist jedoch bloß ein Teilaспект der Beweiswürdigung des UFS in der Berufungsentscheidung vom 26. 2. 2009, RV/0165-L/04, der aber das Gesamtbild nicht entscheidend beeinflussen kann. Nach wie vor hat der Bw. die behaupteten Leistungen nicht konkret erläutert und auch Hans-Peter K., der für das Handbuch zuständige Dienstnehmer des Beschwerdeführers, kann keine Auskunft über Leistungen des H. P. St. geben. Alleine diese schon von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen reichen aus, um das Vorliegen einer Fremdleistung des H.P. St. schlüssig zu verneinen. Zudem ist auf die zahlreichen weiteren Aspekte der Beweiswürdigung in der Berufungsentscheidung vom 26. 2. 2009, RV/0165-L/04, wie zB. Zweifel an der Authentizität des vorgelegten Schriftverkehr zwischen Fa. H. P. St. Consulting bzw. Herrn Hanspeter St. und dem Bw., sowie der „Telefonnotizen“ zu verweisen. Am Gesamtbild, das

---

Beweiswürdigung in der Berufungsentscheidung vom 26. 2. 2009, RV/0165-L/04 ändert sich durch den vom Bw. ins Treffen geführten vermeintlichen Wiederaufnahmegrund nichts. Somit ist der behauptete Wiederaufnahmegrund nicht geeignet, anderslautende Sprüche der Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 herbeizuführen.

## **9) Schlussfolgerung:**

Da bereits zwei kumulative Tatbestandsvoraussetzungen für die Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) nicht erfüllt sind, erübrigt die Auseinandersetzung mit der Frage, ob später hervorkommende (nova reperta) oder später entstandene (nova producta) Umstände vorliegen. Schon aus dem Umstand, dass dem Bw. am Unterlassen der Geltendmachung des behaupteten Wiederaufnahmegrundes im abgeschlossenen Verfahren ein grobes Verschulden anzulasten ist und der behauptete Wiederaufnahmegrund nicht geeignet ist, anderslautende Sprüche der Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 herbeizuführen, war der Wiederaufnahmeantrag abzuweisen. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher im Ergebnis als rechtmäßig, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 26. Juli 2012