

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 22. Jänner 2004 betreffend die Abweisung des Antrages auf Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer, Einkommensteuer sowie Gewerbesteuer für den Zeitraum 1990 bis 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Kaufmann und betreibt einen Obst- und Gemüsehandel am M-Markt. Für die Jahre 1990 bis 1993 erfolgte eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbsteuer, wobei eine Zuschätzung aufgrund einer Vermögensunterdeckung erfolgte. Die gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 21. Jänner 1997 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Zahl GA xxx betreffend Str.Nr. xxy hinsichtlich der Umsatz-, Einkommens- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1993 und GA xxz betreffend Str.Nr. xxa hinsichtlich der Gewerbesteuer 1990 bis 1993 als unbegründet abgewiesen.

Die gegen diese Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde beim VfGH wegen Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf ein faires Verfahren in Zivilsachen bzw. Strafsachen nach Art. 6 Abs. 1 EMRK und Unverletzlichkeit des Eigentums nach Art. 11 Zusatzprotokoll zur EMRK (Art. 5 StGG) sowie Verletzung der subjektiven Rechte

durch Anwendung einer verfassungswidrigen Gesetzesbestimmung wurde mit Beschluss vom 28. September 1999, B 645/97-10 abgelehnt.

Die diesbezügliche Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wurde mit Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 97/13/0056 als unbegründet abgewiesen.

Am 25. März 1997 wurde eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO der gegenständlichen Verfahren beantragt, da nach Ansicht des Bw. die Schätzung und in der Folge die o.a. Sachbescheide auf Grund einer Aussage seiner damaligen Lebensgefährtin EW erlassen wurden, und brachte eine schriftliche Erklärung der Lebensgefährtin ein. In dieser habe sie dem Bw. gegenüber nun bestätigt, dass sie bei ihren Angaben bei der Abgabenbehörde offensichtlich missverstanden worden sei. Dieser Erklärung sei nun zu entnehmen, dass der Bw. nur Zustellfahrten für sein eigenes Unternehmen und nicht wie von Betriebsprüfung angenommen auch für das Unternehmen seines Bruders durchgeführt habe. Dieses Beweismittel sei dem Bw. nach seinen Angaben am 18. März 1997 zugekommen.

Mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 26. Juni 1997, RVxxx wurde dieser Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass "der Bw. in seinem Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (die Erklärung der am 26. Mai 1994 als Zeugin im Abgabenverfahren einvernommenen Frau EW vom 18. März 1997 wurde vom Antragsteller dem Wiederaufnahmeantrag als neue Tatsache zugrunde gelegt) irrigerweise – entgegen den in der Berufungsentscheidung getroffenen Feststellungen – "Ausgangspunkt für die abgabenbehördliche Schätzung und für die gegenständlichen Steuervorschreibung" Angaben seiner ehemaligen Lebensgefährtin, Frau EW gewesen seien. Diese Auffassung wurde vom Antragsteller nicht begründet. Somit ist schon aus diesem Vorbringen nicht erkennbar, inwiefern die betreffende Erklärung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätte können. Wenn die, die Erklärung abgebende Frau EW dem Antragsteller gegenüber nun schriftlich bestätigte, dass sie bei ihren Angaben gegenüber dem Finanzamt, d.h. bei ihrer (kurzen und übersichtlichen, bei Unterfertigung leicht überschaubaren) Zeugenaussage offensichtlich missverstanden worden sei, ihrer Erklärung somit ein anderer Bedeutungsinhalt, als im Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens festgestellt, zu entnehmen sei, so stellt dies jedenfalls keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Eine andere Würdigung eines von einer Zeugin bekannt gegebenen Sachverhalts durch diese, als durch den erkennenden Senat ist nicht geeignet, einen Wiederaufnahmegrund zu bilden....

Inwiefern die Angaben der Zeugin, der Antragsteller habe den Bruder bei Dolmetscharbeiten unterstützt und ihm für Transporte nach Bulgarien die Transporter VW-Bus und Ford Transit zur Verfügung gestellt, missverstanden worden sein sollten, ist für den nunmehr entscheidenden Senat aus der vorliegenden Erklärung nicht ersichtlich. Die Angaben in der

*Erklärung, lediglich der weiße VW sei an den Bruder verkauft worden, die "Ford Transit Busse" seien gekauft worden, um Zustellfahrten für sein eigenes Unternehmen durchzuführen und keinesfalls an seinen Bruder weitergegeben worden, und der Bw. habe damit für seinen Bruder keine Transportfahrten gegen Entgelt durchgeführt, stehen nicht im Widerspruch zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens und sind somit nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. So wurde im abgeschlossenen Verfahren auch nicht festgestellt, dass die beiden im Jahr 1990 angeschafften Ford-Transit-Busse an den Bruder verkauft worden wären, noch dass er für diesen Transportfahrten gegen Entgelt durchgeführt hätte. Dass auch eine Verwendung für den Betrieb des Antragstellers gegeben war, was mit dem Bruder in Bulgarien nichts zu tun hatte, wurde nicht bestritten, wobei hier wiederum keineswegs hervorgeht, welche Zustellfahrten dies gewesen sein sollten. Hinsichtlich der Bezugnahme auf im Abgabenverfahren gemachte Angaben und Beweismittel ist auf die diesbezüglichen Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen öffentlichen Rechtes verwiesen.*

*Inwieweit sich die Grundlagen für die im abgeschlossenen Verfahren vorgenommene Schätzung geändert haben sollten, ist dem Senat nicht erkennbar..."*

In dieser Entscheidung wird im Übrigen ausgeführt, dass keine Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorliegen.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof wegen Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Art. 5 StGG) und auf ein faires Verfahren in Zivilsachen (Art. 6 EMRK) wurde mit Beschluss vom 28. September 1998, B 2181/97-3 abgelehnt.

Die gegen diese Entscheidung eingebrachte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wurde mit Beschluss vom 31. März 1998, 97/13/0166 wegen Versäumung der Einbringungsfrist zurückgewiesen.

Mit Beschluss vom 15. Juli 1998, 98/13/0100 wurde dem Antrag des Bf. auf Wiederaufnahme des Verfahrens des mit Beschluss vom 31. März 1998, 97/13/0166 abgeschlossenen Verfahrens vom Verwaltungsgerichtshof stattgegeben, weil die nach Zustellung des Beschlusses angestellten Nachforschungen beim Aufgabepostamt hervorgebracht hätten, dass auf Grund eines Versehens des Postamtes "die Beschwerde" irrtümlich mit 22. August 1997 gestempelt wurde, die Postaufgabe in eingeschriebener Form aber bereits am 21. August 1997 erfolgt sei. Der VwGH nimmt den vorgetragenen Sachverhalt als bescheinigt an, womit feststeht, dass die Beschwerde innerhalb der sechswöchigen Beschwerdefrist beim VwGH eingebracht worden war.

In dieser Beschwerde führte der Bw. begründend aus, dass die zeugenschaftlichen Angaben der Lebensgefährtin Grundlage für die Vorgangsweise der Abgabenbehörden waren. Durch

den Widerruf falle die Grundlage für die Schätzungsmaßnahmen der Abgabenbehörden weg und daher wäre die Wiederaufnahme zu bewilligen gewesen und durch eine ergänzende Befragung im wieder aufgenommenen Verfahren eine exakte Klärung des Sachverhaltes vorzunehmen gewesen.

Mit Erkenntnis vom 26. März 2003, 98/13/0142 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, dass "...wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass eine Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO nur unter bestimmten Voraussetzungen zu erfolgen hat, deren Vorliegen vom Wiederaufnahmewerber aus eigenem Antrieb in seinem Antrag konkretisiert und schlüssig darzulegen ist.

*Diesem Erfordernis wird der Wiederaufnahmeantrag schon deshalb nicht gerecht, weil darin davon ausgegangen wird, dass Grundlage der abgabenbehördlichen Schätzungen Angaben der Lebensgefährtin des Bf. gewesen seien. Demgegenüber weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid – vom Bf. unwidersprochen – darauf hin, dass der Ausgangspunkt der abgabenbehördlichen Schätzungen die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellte Vermögensunterdeckung war.... Der Beschwerdevorwurf, die Annahme im abgeschlossenen Verfahren, der Bf. hätte Einkünfte aus Transportfahrten für seinen Bruder erzielt und diese nicht erklärt, sei damit nicht mehr haltbar, ist auch deshalb verfehlt, weil die Behörde im abgeschlossenen Verfahren nicht als erwiesen angenommen hat, dass der Bf. (selbst) für seinen Bruder mit den genannten Bussen entsprechende Transportfahrten durchgeführt habe... Konkrete Begründungsdefizite des angefochtenen Bescheides bringt der Bf. nicht zur Darstellung."*

Mit Schreiben vom 15. Juli 2003, eingelangt am 18. Juli 2003 stellte der Bw. betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 – 1993 zu Str.Nr. xxy und xxa einen **Antrag auf Wiederaufnahme** gemäß § 303 ff BAO.

In diesem Antrag wurde vom Bw. vorgebracht, es sei ihm in diesem Abgabenverfahren unterstellt worden, dass er seinem in Bulgarien lebenden Bruder die von seinem Unternehmen nicht benötigten Transportfahrzeuge gegen Entgelt zur Verfügung gestellt habe. Er habe diese Unterstellung im gesamten Abgabenverfahren bestritten und darauf hingewiesen, dass diese Busse nicht für die Transporttätigkeiten des Bruders geeignet gewesen wären und sein Bruder ausschließlich Lastkraftwagen verwendet habe, die ihm von Speditionen zur Verfügung gestellt wurden. Diesen Ausführungen habe die Abgabenbehörde nicht Glauben geschenkt.

Der Bw. hat diesem Antrag 17 Rechnungen der Fa. D Transport- und HandelsgmbH, W aus den Jahren 1990 bis 1993 beigelegt, die an das Unternehmen des Bruders gerichtet sind.

1. Rechnung Nr. 571/93 vom 23.3.1993
2. Rechnung Nr. 566/93 vom 22.3.1993
3. Rechnung Nr. 457/93 vom 5.3.1993
4. Rechnung Nr. 359/93 vom 2.3.1993
5. Rechnung Nr. 672/93 vom 6.4.1993
6. Rechnung Nr. 343/93 vom 10.5.1993
7. Rechnung Nr. 606/93 vom 13.4.1993
8. Rechnung Nr. 203/93 vom 23.2.1993
9. Rechnung Nr. 365/93 vom 1.3.1993
10. Rechnung Nr. 1630/92 vom 12.3.1992
11. Rechnung Nr. 1146/91 vom 23.4.1991
12. Rechnung Nr. 1112/91 vom 23.4.1991
13. Rechnung Nr. 2141/91 vom 5.12.1991
14. Rechnung Nr. 1905/91 vom 19.8.1991
15. Rechnung Nr. 1227/90 vom 29.5.1990
16. Rechnung Nr. 1137/90 vom 18.4.1990
17. Rechnung Nr. 1636/90 vom 4.7.1990

Durch die Vorlage dieser Rechnungen sei nach Ansicht des Bw. die Richtigkeit seiner Rechtfertigung bestätigt, dass nicht seine Fahrzeuge, sondern ausschließlich Fahrzeuge von Speditionen von seinem Bruder verwendet wurden. Daher entspreche die von der Abgabenbehörde angenommene Schätzungsgrundlage nicht den Tatsachen.

Diese Beweismittel seien dem Bw. am 7. Juli 2003 zugekommen und seien folglich geeignet, unter Berücksichtigung seiner Angaben im Abgabenverfahren und der von ihm gestellten Beweisanträge eine für ihn positive Entscheidung im Abgabenverfahren herbeizuführen.

Es läge daher ein tauglicher Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, insbesondere seien auch die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt.

Als weiteres Beweismittel beantragte der Bw. die Einvernahme seines Bruders WB.

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2004 wurde dieser Antrag mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, da die vorgelegten Rechnungen keine neuen Tatsachen und

Beweise darstellen, sondern lediglich die Bestätigung der bereits im Betriebsprüfungsverfahren feststellten Tatsachen.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2004, persönlich überreicht am 23. Februar 2004 erhab der Bw. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte zusätzlich begründend aus:

Der Bw. sei im damaligen Betriebsprüfungsverfahren von Herrn X dahingehend erpresst worden, dass gegen die Bezahlung von 200.000 ATS die Betriebsprüfung seitens des Finanzamtes eingestellt werden würde. Der Bw. sei in der Folge zur Polizei gegangen und "habe den Vorfall erzählt". Weiters erhebt der Bw. den Vorwurf, dass der Betriebsprüfer die Beweise unterdrückt habe. Der Betriebsprüfer hätte alle Beweise, die vom Bw. vorlegt wurden, zerrissen und seien in der Folge nicht gewürdigt worden. Aus diesem Grund hat der Bw. alle Beweise zusammengefasst und neuerlich vorgelegt:

- Rechnungen bezüglich der Wartungsarbeiten an den Bussen:  
Firma F, Rechnung vom 13.4.1992: Kilometerstand 12.000  
Firma F, Rechnung vom 27.4.1992. Kilometerstand 122.000  
Firma P, Rechnung vom 29.9.1992: Kilometerstand 44.707  
Firma F, Rechnung vom 20.11.1992: Kilometerstand 146.323
- Liste mit 126 Unterschriften: Diese soll als Beweis dafür dienen, dass der Bw. Zustelldienste geleistet hat.
- Bestätigung des Speditionsunternehmen D Wien, dass sie für die Fa. Do Ltd. (Eigenum des Bruders des Bw.) Transporte von Gütern von Österreich nach Bulgarien mit 20 Tonnen LKW zwischen den Jahren 1989 bis 1994 durchgeführt hat.
- Bestätigung der Fa. DB vom 27.6.1995  
Bestätigung der Fa. S vom 5.7.1995  
Bestätigung der Fa. L vom 27.6.1995  
In diesen Schreiben wurde bestätigt, dass die Fa. Do Ltd. von ihnen Waren gekauft habe und diese Waren mit 20 Tonnen LKW nach Bulgarien transportiert wurden.

Diese Beweise sollen die Vermutungen der Abgabenbehörden, nämlich dass der Bruder des Bw. mit den Autos des Bw. Waren, die in Österreich gekauft wurden nach Bulgarien transportiert habe, widerlegen.

Auf dem Transport nach Bulgarien müssen vier Grenzen (Österreich, Ungarn, Jugoslawien und Bulgarien) passiert werden, dabei würden die Unterlagen kontrolliert und gestempelt werden.

Es gebe 17 Rechnungen für den Zeitraum 1990 bis 1993 der Fa. Do Ltd. Sofia, Bulgarien, aus denen ersichtlich sei, dass die Fa. D als Spediteur für die Fa. Do Ltd. tätig war. Aus den Rechnungen sei auch die PKZ der LKW abzulesen.

Weiters führte der Bw. in seiner Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme aus, dass bereits im Zuge der Betriebsprüfung von der Fa. D bestätigt wurde, dass sie für die Fa. Do Ltd. seit dem Jahr 1989 Lastkraftwagen für Transporte von Österreich nach Bulgarien zur Verfügung gestellt habe. Es lägen Zahlungsbestätigungen in bulgarischer Sprache an eine Fa. Z vor. Nach Ansicht des Bw. werde seine Rechtfertigung durch diese vorgelegten Rechnungen, nämlich dass sein Bruder nicht seine Busse benutzt habe, sondern die Transporte durch die Spedition Fa. D durchgeführt wurden, bewiesen.

In diesem Zusammenhang beantragte der Bw. *"ausdrücklich meine Einvernahme als Partei im Berufungsverfahren sowie die Einvernahme meines Bruders als Zeugen"* zum Beweis der Richtigkeit der Angaben.

**Folgende Urkunden wurden der Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme vom 25. Februar 2004 beigelegt:**

- Unterschriftenliste
- Firma F, Rechnung vom 13.4.1992  
Firma F, Rechnung vom 27.4.1992  
Firma P, Rechnung vom 29.9.1992  
Firma F, Rechnung vom 20.11.1992
- Schreiben der Fa. DB vom 27.6.1995  
Schreiben der Fa. L vom 27.6.1995  
Schreiben der Fa. S vom 5.7.1995  
Schreiben der Fa. D vom 28.9.1994
- Diverse Rechnungen der Fa. D vom Zeitraum 1990 bis 1993, auf denen auch die Kennzeichen der verwendeten Lastkraftwagen ersichtlich sind:  
Rechnung Nr. 571/93 vom 23.3.1993  
Rechnung Nr. 566/93 vom 22.3.1993  
Rechnung Nr. 457/93 vom 5.3.1993  
Rechnung Nr. 359/93 vom 2.3.1993  
Rechnung Nr. 672/93 vom 6.4.1993  
Rechnung Nr. 343/93 vom 10.5.1993  
Rechnung Nr. 606/93 vom 13.4.1993  
Rechnung Nr. 203/93 vom 23.2.1993  
Rechnung Nr. 365/93 vom 1.3.1993  
Rechnung Nr. 1630/92 vom 12.3.1992

Rechnung Nr. 1146/91 vom 23.4.1991

Rechnung Nr. 1112/91 vom 23.4.1991

Rechnung Nr. 2141/91 vom 5.12.1991

Rechnung Nr. 1905/91 vom 19.8.1991

Rechnung Nr. 1227/90 vom 29.5.1990

Rechnung Nr. 1137/90 vom 18.4.1990

Rechnung Nr. 1636/90 vom 4.7.1990

- Erklärung von Frau EW vom 18.3.1997
- Kassaeinzahlungsbelege der Fa. B- Bank von WB Bulgaria Sofia vom 29.4.1993 und 28.4.1994
- Übersicht Jahresabschlüsse 1990 – 1993
- Eingeschriebene Postbestätigung vom Bw. an das Finanzamt vom 30. Oktober 1995 (mit diesem Brief seien alle Belege an den zuständigen Betriebsprüfer gesendet worden).
- Schreiben an den Europäischen Gerichtshof in Straßburg von WB vom 26. März 2003
- Kopie eines Schreiben an Fa. V - Do – Herr VZ Sofia: dieser Brief beweise, dass Herr WM, der österreichische Handelsdelegierte für Bulgarien, geschäftliche Kontakte mit den Firmen S, L und DB hergestellt hat.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2005 revidiert der Bw. seinen Antrag auf "Einvernahme des Bw. und dessen Bruder" dahingehend, dass diese Formulierung als Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat zu werten sei.

Der Bw. hat persönlich die o.a. Unterlagen dem unabhängigen Finanzsenat übergeben.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2005 (Mängelbehebungsauftrag gemäß § 303a Abs. 1 BAO) wurde der Bw. aufgefordert binnen zwei Wochen, Angaben zu machen, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages (lit. c), und die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren (lit. d) notwendig sind, da ansonsten der Wiederaufnahmsantrag als zurückgenommen gilt.

Dieser Bescheid, zugestellt am 22. Februar 2005 wurde folgendermaßen beantwortet:

Die mit dem Antrag vorgelegten Urkunden seien dem Bw. erst am 7. Juli 2003 zugekommen. Es sei ausdrücklich vorgebracht worden, dass es dem Bw. gelungen sei, durch Nachforschungen bei den bulgarischen Zollbehörden 17 Rechnungen der Firma D, Transport- und Handels GesmbH, 1040 Wien auszuheben, daher sei die Frist für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages jedenfalls erfüllt. In diesem Zusammenhang wiederholte der steuerliche Vertreter die Einvernahme des Zeugen WB.

Hinsichtlich der Angaben zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren führte der Bw. aus, dass die Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten, da diese ihm tatsächlich nicht zur Verfügung standen. In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich darauf verwiesen, dass dem gegenständlichen Abgabenverfahren Verhaltensweisen eines Mitarbeiters des zuständigen erstinstanzlichen Finanzamtes vorangingen, die als strafgesetzwidrig einzustufen seien. Vor diesem Hintergrund werde ausdrücklich auch der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO geltend gemacht, der dann erfüllt ist, wenn der in Rede stehende Abgabenbescheid durch eine andere gerichtliche strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen wurde. Aufgrund der Massivität der vom Bw. in diesem Zusammenhang erhobenen Vorwürfe werde angeregt, der unabhängige Finanzsenat möge eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in die Wege leiten. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens diene dazu einen rechtsrichtigen Bescheid herbeizuführen und die Rechtskraft zu durchbrechen.

Die Urkunden der Fa. D würden zeigen, dass der Bruder des Bw. keine Veranlassung hatte, auf Kraftfahrzeuge des Bw. zur Durchführung seiner Aktivitäten zurückzugreifen.

Als weitere Neurkunde wurde ein Schreiben der Fa. B vom 4. Juni 1993 vorgelegt, welches dem Bw. aus Bulgarien zugekommen sei. In dieser Urkunde bestätigt die Fa. B, dass die Geschäftsführerin der Fa. So, Frau MM sich regelmäßig in Österreich aufzuhalten habe und dass für die Dauer des Aufenthaltes in Österreich alle Kosten übernommen werden. Frau MM war die damalige Lebensgefährtin des Bruders des Bw. Auch diese Urkunde sei ein geeignetes Beweismittel dafür, dass der Bw. keinesfalls für das Unternehmen seines Bruders in Bulgarien tätig war und hieraus auch keinerlei Einkünfte erzielt habe, wie dies den Abgabenbescheiden zu Grunde gelegt wurde. Die Initiative der Aktivitäten des Bruders in Österreich gingen nicht vom Bw. selbst aus, sondern vielmehr von der Fa. So bzw. diversen österreichischen Unternehmen.

Nach einer persönlichen Vorsprache des Bw. vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde dem steuerlichen Vertreter vom Bw. mitgeteilt, dass diverse Urkunden sich nicht im Abgabenakt befänden (z.B. Unterschriftenliste verschiedener Kunden des Betriebes des Bw.), obwohl diese tatsächlich vorgelegt worden seien. Dies zeige, dass das durchgeführte Abgabenverfahren offensichtlich doch an erheblichen Ungereimtheiten leide, sodass auch aus diesem Grunde die Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt sei.

Weiters beantragte der steuerliche Vertreter ausdrücklich die Vorladung der ehemaligen Lebensgefährtin des Bw. Frau EW zum Beweis für die geltend gemachten Wiederaufnahmegründe und für die Unrichtigkeit der abgabenbehördlichen Entscheidungen.

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

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

#### **Antrag auf mündliche Senatsverhandlung**

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Da kein solcher Antrag in der Berufung gestellt wurde, obliegt die Entscheidung dem Referenten namens des Berufungssenates.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird.

In der Berufung vom 25. Februar 2004 hat der Bw. mit seiner Wortwahl "*meine Einvernahme als Partei*" lediglich zum Ausdruck gebracht, dass er gehört werden will. Dies impliziert jedoch nicht, dass er in der Verhandlung gehört werden muss, sondern dass dies auch im Vorfeld (Ermittlungsverfahren) vonstatten gehen kann. Der im Verfahren vor der Abgabenbehörde stets durch einen Rechtsanwalt vertretene Bw. hat in seiner Berufung lediglich die "*Einvernahme als Partei*" beantragt, um dadurch die Richtigkeit seiner Beweise zu untermauern, und dies kann nicht einem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gleichgesetzt werden.

Der im § 284 Abs. 1 BAO erforderte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird durch einen in der Berufung gestellten Antrag auf "*Einvernahme des Bw. als Partei*" nicht wirksam ersetzt, was schon darin begründet ist, dass das Abgabenrechtsmittelverfahren nicht vom Grundsatz der Unmittelbarkeit beherrscht ist. Folglich hat der Bw. keinen Antrag, der der Regelung des § 284 Abs. 1 BAO entspricht gestellt.

Das Schreiben vom 17. Jänner 2005, worin der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt wurde, begründet keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, da dieser Antrag rechtzeitig gestellt werden muss. Der erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellte Antrag, gilt als verspätet eingebracht (z.B. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091).

Aus diesen Gründen obliegt die Entscheidung über die Berufung dem Referenten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Das Parteiengehör ist in einer förmlichen Weise zu gewähren, dies kann z.B. mündlich oder schriftlich (etwa in Form eines Vorhaltes oder durch Übersendung von Ablichtungen von Aktenteilen) erfolgen. Aus dem Recht auf Parteiengehör

ergibt sich kein Anspruch der Partei (im gegenständlichen Verfahren des Bw.) auf persönliche Anwesenheit einer Beweisaufnahme sowie kein Recht auf Befragung von Zeugen. Im Abgabenverfahren besteht nicht die Verpflichtung zur Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 183 BAO). Im Übrigen ist hinzuzufügen, dass der Bw. zweimal persönlich vor dem unabhängigen Finanzsenat vorgesprochen hat.

### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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 sonst wie 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.

Weiters bestimmt Abs. 2 der zitierten Gesetzesbestimmung, dass der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat ein Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

1. die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
2. die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
3. die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;
4. bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Dazu wird auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1998, 95/15/0108 verwiesen, in dem dieser ausführt, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Abänderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – keine Tatsachen sind. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

§ 303 BAO eröffnet lediglich die Möglichkeit, eine durch Bescheid rechtskräftig erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der rechtskräftige Bescheid in seinen Grundlagen durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art als erschüttert anzusehen ist.

Dabei ist zwischen den Möglichkeiten einer Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei und einer Wiederaufnahme von Amts wegen zu unterscheiden.

In bestimmten, in § 303 Abs. 1 BAO aufgezählten, Fällen besteht jedoch ein Antragsrecht des Steuerpflichtigen. Ein diesbezüglicher Antrag hat nach § 303a BAO die Umstände aufzuzeigen, die die beantragte Wiederaufnahme der näher bezeichneten Verfahren rechtfertigen. Der Antrag auf Wiederaufnahme ist nach § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten vor dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Ein Wiederaufnahmeantrag nach § 303 Abs.1 lit. b BAO kann nur auf solche Tatsachen und Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wieder aufgenommenen Verfahrens schon vorhanden, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde (nova reperta).

"Neu hervorgekommen" kann ein Beweismittel nur dann sein, wenn es als solches im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides existent, aber der Partei nicht bekannt war (und auch nicht bekannt sein konnte).

"Neu entstandene" Beweismittel (nova producta), wie etwa später zustande gekommene Urkunden bilden für sich keinen Wiederaufnahmegrund.

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche keine Wiederaufnahmegründe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 303 Tz 15).

Es ist unbestritten, dass das Veranlagungsverfahren für die Jahre 1990 bis 1993 rechtskräftig abgeschlossen wurde. Der Bw. hat in seinem Wiederaufnahmeantrag vom 15. Juli 2003 lediglich 17 Rechnungen der Fa. D vorgelegt, über die abzusprechen ist, ob diese Rechnungen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Der Bw. vermeinte in seinem Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO bezeugen die Richtigkeit seiner Angaben, dass ausschließlich Fahrzeuge dieser Spedition von seinem Bruder verwendet worden seien. Diese Auffassung wurde vom Bw. nicht näher begründet. Somit ist schon aus diesem Vorbringen nicht erkennbar, inwiefern diese Rechnungen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätte können.

Aktenkundig ist, dass bereits während der Betriebsprüfung Transporte der Fa. D von Österreich nach Bulgarien bestätigt wurden und diese Feststellung seitens der Behörde auch nicht in Abrede gestellt wurde. Da diese Rechnungen zum Großteil im erstinstanzlichen Verfahren gewürdigt wurden, konnte kein Nachweis dahingehend erbracht werden, dass diese Rechnungen neue Tatsachen seien.

In den Ausführungen zur Berufung wurde lediglich behauptet, dass dem Bw. diese Rechnungen erst am 7. Juli 2003 zugekommen seien. Es mag der Wahrheit entsprechen, dass der Bw. erst jetzt zu diesen Rechnungen gekommen ist, aber die Tatsache, dass die Fa. D LKW-Transporte für die Fa. Do durchgeführt hat, war bereits während der Betriebsprüfung aktenkundig und wurde nie in Frage gestellt und entsprechend gewürdigt.

Es wurde bereits am 10. Oktober 1996 ein Schreiben der Fa. D dem Finanzamt überreicht, worin bestätigt wird, dass sie seit dem Jahr 1989 für die Fa. Do WB LKW's für Transporte von Österreich nach Bulgarien zur Verfügung stellten.

In den Ausführungen des Wiederaufnahmeantrages weist der Bw. zusätzlich darauf hin, dass seine Transporter für die Transporttätigkeiten des Unternehmens seines Bruders nicht geeignet gewesen wären, begründet diese Aussagen jedoch nicht.

Diese Tatsache, nämlich dass die Fa. D 20 Tonnen LKW's der Fa. Do zur Verfügung stellte, wurde bereits in der Berufungsentscheidung entsprechend gewürdigt (Seite 26). Der Berufungssenat konnte der damaligen Begründung nicht folgen, da *"nach den vorgelegten Unterlagen über die Verwendung von 20 Tonnen LKW's von bestimmten Speditionen nicht gefolgt werden kann, dass nicht auch LKW's des Bw. bei den Geschäften des Bruders auch mit anderen Geschäftspartnern Verwendung fanden bzw. zweckmäßig waren,..."*.

Der Bw. hat außer der Behauptung keinen Nachweis dahingehend erbracht, dass ihm diese Rechnungen tatsächlich erst am 7. Juli 2003 zugekommen sind. Zusätzlich ist auszuführen, dass diese Rechnungen auch keine Beweiskraft haben. Sie beweisen lediglich – wie schon in den vorangegangenen Verfahren ausführlichst begründet –, dass die Fa. D Transporte von Wien nach Sofia/Bulgarien durchgeführt hat. Sie haben jedoch keine Beweiskraft darüber, ob nicht auch andere Transporte durchgeführt wurden.

Im Übrigen ist anzumerken, dass es sich bei diesen Rechnungen um nicht ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 handelt, da der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers nicht vollständig genannt sind. Teilweise wurde als Leistungsempfänger lediglich die Fa. "Sp" (Rechnungsnummer 571/93), "Sk", mit Anschrift Wien – Österreich oder Fa. Do Sofia, JK angeführt.

Von einer neu hervorgekommenen Tatsache, von der die Abgabenbehörde erster Instanz nichts wusste bzw. die die Abgabenbehörde nicht kennen konnte, sodass sie im durchgeführten Verfahren nicht hätte berücksichtigt werden können, kann nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates nicht ausgegangen werden, und bildet daher auch keinen Wiederaufnahmegrund.

In der Berufung gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages brachte der Bw. jedoch weitere Beweismittel vor:

Zu den Ausführungen des Bw., dass er von einem Betriebsprüfer bzw. von dessen Vorgesetzten erpresst worden sei, ist anzumerken, dass diese Ausführungen erstmals in der Berufung (Schreiben vom 25. Februar 2004) dargestellt werden. Diese Ausführungen – was jedoch zu prüfen wäre – könnten einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs.1 lit. a BAO darstellen. Dieser Antrag nach lit. a ist jedoch 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/die Bescheide in erster Instanz erlassen hat.

Da dieser Punkt nicht Gegenstand des mit Berufung angefochtenen Bescheides war, ist über diesen Wiederaufnahmegrund nicht abzusprechen.

Hinsichtlich der weiteren Beweismittel (Unterschriftenliste, Rechnungen der Busse, Erklärung, B-, Jahresabschlüsse 1990 – 1993, Postbestätigung, Erklärung des Bruders, Herr WM, Schreiben der Fa. B) ist auszuführen, dass der Bw. der Meinung ist, dass alle Beweise während der Betriebsprüfung unterdrückt und im Bescheid nicht gewürdigt wurden. Aus diesem Grund legte er diese Beweismittel neuerlich im Zuge des Berufungsverfahrens vor. Als Begründung zum o.a. Wiederaufnahmegrund können diese nicht herangezogen werden, da es sich um keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund handelt.

Sollten es sich jedoch um neue Wiederaufnahmegründe (neue Tatsachen) handeln, ist auszuführen, dass nach § 303 Abs. 2 BAO ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Zu diesen o.a. Schriftstücken verbleibt anzumerken, dass diese ebenfalls nicht Inhalt des Wiederaufnahmeantrages vom 15. Juli 2003 gebildet haben, weswegen sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Auseinandersetzung mit diesen Urkunden erübrigt.

Im gegenständlichen Verfahren ist der unabhängige Finanzsenat nicht zuständig über diese möglichen Wiederaufnahmegründe abzusprechen.

Die **amtswegige Wiederaufnahme** stellt eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde dar, auf welche ein Steuerpflichtiger kein subjektives Recht hat (VwGH 28.5.1997, 94/13/0176).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich vorliegt, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Die Ermessensübung hat sich sowohl an der Intention des Gesetzgebers zu orientieren, als auch die in § 20 BAO normierten Ermessensrichtlinien zu beachten. Im vorliegenden Fall ist nun das Finanzamt in zutreffender Weise zu dem Schluss gelangt, dass kein Wiederaufnahmegrund gegeben ist, sodass ein Eingehen auf die Frage, inwieweit das Vorgehen des Finanzamtes eine willkürliche Ermessensüberschreitung darstellt, entbehrlich erscheint.

Eine beantragte Wiederaufnahme setzt voraus, dass die Partei in ihrem fristgerechten Antrag einen tauglichen Wiederaufnahmegrund geltend macht. Tut sie dies nicht, so besteht für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung von Amts wegen Feststellungen darüber zu treffen, ob aus der Sicht der Partei ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegen könnte (VwGH 25.10.1989, 85/13/0088).

Inwieweit sich die Grundlagen für die im abgeschlossenen Verfahren vorgenommene Schätzung geändert haben sollten, ist nicht erkennbar. Somit ist auch mangels Erfüllung der diesbezüglichen Voraussetzungen auch kein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO gegeben.

Weiters ist hinzufügen, dass der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz über kein Weisungsrecht gegenüber dem Finanzamt verfügt.

Wenn der Bw. im Rahmen des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag **Parteienvernehmung** als Beweis anbietet und sich weitere Beweise vorbehält, so übersieht er damit, dass dies nicht mit seiner Offenlegungspflicht vereinbar ist.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegungspflicht muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.

Da kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt, kann von der Einvernahme des Bruders abgesehen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. April 2005