



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb. gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. September 2005 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1986 bis 1994 und der Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1986 bis 1993, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2005 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme der *Einkommensteuerveranlagung* für die Jahre 1986 bis 1994 und der *Gewerbesteuerveranlagung* für die Jahre 1986 bis 1993. Darin führte er aus, dass die o. a. Abgaben samt korrespondierenden Verspätungszuschlägen mit Bescheiden vom 27. August 1996 festgesetzt worden seien. Die Abgabenbehörde habe hier im Wesentlichen die Geschäftstätigkeit der P., Vaduz, hierbei im Speziellen die Geschäftsabschlüsse mit zwei holländischen Kunden, nämlich S.. und F.., dem Bw. zugerechnet.

Es sei hierbei (vgl. etwa Abschnitt 3 Zusammenfassung bzw. Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24. Juli 1996, ABNr. 101001/96) von der Abgabenbehörde angenommen worden, dass der Bw. unter der Firmenbezeichnung P., Vaduz, mit obigen holländischen Kunden Geschäfte getätigt habe und ihm die von der Betriebsprüfung errechneten Gewinne zuzurechnen wären.

Tatsächlich sei Eigentümer, wirtschaftlicher Begünstigter und Destinatar der P., Herr Dirk Franciscus B. gewesen und habe dies Herr B. auch mehrmals eidesstattlich erklärt (vgl. etwa eidesstattliche Erklärung vom 12. Dezember 1996).

Weiters sei die Abgabenbehörde davon ausgegangen, dass der Bw. in Österreich einen Wohnsitz unterhalten habe, dies sei jedoch für den Zeitraum bis einschließlich 1994 nicht der Fall gewesen, was sich nun durch diverse Aussagen belegen lasse.

Da nunmehr Beweismittel bzw. Tatsachen neu hervorgekommen seien, die dem Bw. bisher aus rechtlichen Gründen nicht zugänglich gewesen seien bzw. er diese nicht einsehen habe können, werde gemäß § 303 Abs. 1 der Antrag gestellt, die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 1986 bis 1994 und die Gewerbesteuerveranlagung der Jahre 1986 bis 1993 wieder aufzunehmen. Es werde weiters beantragt, eine Veranlagung im wiederaufgenommenen Verfahren in der Weise durchzuführen, dass einerseits bis einschließlich 1994 der Wohnsitz des Bw. in Deutschland bzw. in Vaduz gelegen sei, sodass mangels Wohnsitz eine Steueranknüpfung in Österreich nicht vorzunehmen sei; gegebenenfalls sei weiters zu berücksichtigen, dass der Bw. weder Eigentümer, noch Machthaber, noch wirtschaftlicher Begünstigter der P., Vaduz gewesen sei und ihm daher auch die von der Abgabenbehörde zugerechneten Einkünfte nicht zugeflossen seien. Richtigerweise sei der Bw. – wie laut vorgelegtem und aktenkundigem Anstellungsvertrag zwischen Herrn B. (als Dienstgeber) und dem Bw. ersichtlich – Angestellter der P. gewesen.

Wie die Tochter von Herrn B., Frau Irma C., in der Zeugeneinvernahme am 28. April 2005 (vor dem Landesgericht Wr. Neustadt zu X.) ausgesagt habe, sei wirtschaftlicher Eigentümer der P., Herr Dirk Franciscus B. (der Vater von Frau C.) gewesen.

Nachdem Herr B. im Juli 2004 verstorben sei, sei es dem Bw. im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens gelungen, vom Liquidator der P., Herrn Arno G., Ablichtungen der Belege der P. zu erhalten. Der Bw. habe hierfür – nämlich für die Anfertigung der Kopien am 25. April 2005 insgesamt 16.140,00 CHF bezahlt und sei ihm zu diesem Zeitpunkt erstmals die Möglichkeit geboten worden, in die Belegsammlung bzw. die Buchhaltung der P. Einsicht zu nehmen (vgl. Zahlungsbestätigung anbei). Während der Lebzeiten von Herrn B. sei dies trotz intensivster und wiederholter Bemühungen nicht möglich gewesen, da Herr B. eben niemanden in die von ihm kontrollierte Gesellschaft Zugang ermöglicht habe.

Man habe die vorhandenen Rechenwerke in der Beilage dem österreichischen Aufbau eines Jahresabschlusses angeglichen, so dass seitens der Abgabenbehörde ein vereinfachtes Verfahren zur Einschau möglich werde; es werden daher sowohl die Originaljahresabschlüsse, als auch die dem österreichischen Aufbau eines Jahresabschlusses angepassten

Jahresabschlüsse beigelegt. Die diesbezüglichen Kopien der Originalbelege werden in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters jederzeit zur Einsicht bereitgehalten.

Es werde weiters darauf hingewiesen, dass in der Hauptverhandlung vom 28. April 2005 die Zeugin Ingeborg K. bestätigt habe, dass das Papiergeschäft (Partie-Verkauf) bereits seit den 80er Jahren mit der H. Papierfabrik und der P. abgewickelt worden sei. Dies jeweils lange vor dem Tätigwerden des Bw. und dass darüber hinaus Herr B. den Bw. als zukünftigen Mitarbeiter vorgestellt habe, welcher in Zukunft die Geschäfte abwickeln werde. Auch aus diesem Umstand ergebe sich, dass der Bw. weder Eigentümer, noch Machthaber der P. gewesen und für diese nur als Angestellter tätig geworden sei (siehe Zeugenprotokoll K. vom 6. Juni 2000). Im gegebenen Zusammenhang dürfte auf den aktenkundigen Anstellungsvertrag zwischen Herrn B. und dem Bw. vom 6. Dezember 1984 verwiesen werden.

Wie aus der Zeugeneinvernahme von Frau Irma C. im Rahmen der Hauptverhandlung am 28. April 2005 zu entnehmen sei, habe der Bw. bis 1994 seinen Wohnsitz in München gehabt; aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit in Vaduz habe er dort ebenfalls eine Wohnung benutzt. Auch aus diesem Umstand ergebe sich, dass der Bw. bis 1995 in Österreich keinen Wohnsitz gehabt habe und daher auch keine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich gegeben war. Gelegentliche, ganz kurzfristige private Aufenthalte in Österreich (Baden, Wien), vermögen keinen inländischen Wohnsitz oder Aufenthaltsort zu begründen.

Mit Bescheid vom 12. September 2005 wies das FA den Antrag auf Wiederaufnahme der o. a. Verfahren zurück. Gemäß § 304 BAO sei nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein
a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre oder
b) vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liege.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Die absolute Festsetzungsverjährung des § 209 Abs. 3 BAO beende damit jedenfalls den Zeitraum, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig wäre, ungeachtet etwaiger Verlängerungen oder Hemmungen.

Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung 1986 bis 1994 und der Gewerbesteuerveranlagung für die Jahre 1986 bis 1993 sei mit Schreiben vom 1. Juni 2005, nach Ablauf der oben genannten Fristen nach §§ 304 und 209 Abs. 3 BAO,

somit nach Eintritt der Verjährung gestellt worden. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher – ohne auf die Wiederaufnahmsgründe gemäß § 301 BAO und die sonstigen Erforderisse des Wiederaufnahmsantrages gem. § 303a BAO näher einzugehen – ausgeschlossen.

Gegen den Zurückweisungsbescheid legte der Bw. am 4. Oktober 2005 Berufung ein. Zweck der Wiederaufnahme sei generell die Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit. So sei der Zweck des § 303 BAO die Ermöglichung einer neuerlichen Bescheiderrlassung, wenn der bisherige Bescheid aus gewichtigen Gründen unrichtig sei. Es sei daher – insbesondere auch unter den Gesichtspunkten des Bundesverfassungsrechts und der EMRK – vorrangiges Ziel jedes Verfahrensrechts, ein insgesamt rechtmäßiges und (materiell) rechtsrichtiges Bescheidergebnis zu erreichen. Dies selbstverständlich unabhängig davon, ob sich im Ergebnis, d.h. nach materieller Prüfung des (neuen) Vorbringens, die Wiederaufnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirke. Wie der VfGH etwa im Erkenntnis vom 5. März 1988, B 70/87, ausgesprochen habe, sei oberstes Ziel der Wiederaufnahme, ein rechtmäßiges und materiell rechtsrichtiges Ergebnis – und sei es auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen – herbeizuführen.

Im gegenständlichen Fall habe der Bw. im gesamten Abgabenverfahren, sowie auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass die ihm zugerechneten Einkünfte ihm nicht zugeflossen seien und er euch keine Möglichkeit gehabt habe, die Beweisführung für die tatsächliche Verwendung der Einnahmen der P. Vaduz, nachzuweisen. Nach dem am 23. Juli 2003 eingetretenen Tod des Gründers und Eigentümers der P., Dirk Franciscus B., sei es nunmehr, und zwar mit 25. April 2005 möglich, diesen Nachweis zu führen. Die Abgabenbehörde verlange weiterhin vom Bw. mehr als € 5 Mio. an Abgabennachforderungen, welche nunmehr bewiesenermaßen zu Unrecht vorgeschrieben worden seien. Nur durch die Gewährung einer Wiederaufnahme, oder einer sonstigen Abänderung des Bescheides könne der rechtmäßige Zustand herbeigeführt werden, wobei fallbezogen auf die im gegenständlichen Verfahren vor dem VwGH erflossene Entscheidung vom 9. November 2004, 99/15/0008, verwiesen werde, in deren Begründung (Urteilsseite 13 unten) festgehalten werde, dass es im vorliegenden Fall „*im Ergebnis lediglich um die Zurechnung der Einkünfte aus den Papierlieferungen an die niederländischen Abnehmer S. und F. geht*“.

Unter Zugrundelegung dieser höchstgerichtlichen Ausführung und der nunmehrigen Verfügbarkeit der entsprechenden sachdienlichen Unterlagen (wie erwähnt seit 25. April 2005) bedürfe es der Aufhebung der verfahrensgegenständlichen Bescheide und Neuberechnung im wiederaufzunehmenden Verfahren.

Werde von der Abgabenbehörde weiterhin der Abgabenanspruch von mehr als € 5 Mio. gegenüber dem Bw. durchgesetzt, würde dies einer Vorschreibung und Vollstreckung von

Abgaben gleich kommen, für welche zwar eine formale Rechtsgrundlage im Sinne eines Abgabenbescheides vorliege, die materielle Richtigkeit des Abgabenbescheides aber nachweislich nicht vorliege. Es wäre daher für die Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen gerade im gegenständlichen Fall nicht erklärlich und daher unfair, dass der Bw. Abgaben zu bezahlen habe bzw. diese vollstreckt würden, für welche materiell keinerlei Anspruchs-berechtigung des Staates bestehe. Da ohne das Verschulden des Bw. die diesbezüglichen Beweismittel erst nach dem Ableben des Eigentümers der P. offengelegt werden konnten, könne eine derartige Vorschreibung mit den verfassungsrechtlich sowie durch die EMRK geschützten Werte und Prinzipien der Gleichbehandlung von Abgabepflichtigen und einem fairen (Abgabe-)Verfahren nicht in Einklang gebracht werden.

Nach der aufgezeigten Lage des Falles stünden die Bestimmungen der §§ 209 Abs. 3 und 304 BAO der frist- und formgerecht begehrten Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. Neufestsetzung der Einkommen- und Gewerbesteuer nicht entgegen, sodass um antrags-gemäße Entscheidung ersucht werde. In diesem Zusammenhang beziehe man sich auf die Anm. 1) und 2) zu § 304 BAO bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Loseblattausgabe der BAO, dritte Auflage, zur Frage der Wiederaufnahme selbst nach Eintritt der Verjährung, siehe u. a. Ritz, ÖStZ 1995, 119.

Aus den dargelegten Gründen werde ergänzend angeregt, die genannten Bescheide nach § 299 BAO aufzuheben, sodass neue Sachbescheide erlassen werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. macht in seinem Antrag vom 1. Juni 2005 auf Wiederaufnahme der Einkommen-steuerveranlagungen für die Jahre 1986 bis 1994 und der Gewerbesteuerveranlagungen für die Jahre 1986 bis 1993 ihm nachträglich zugänglich gewordene bzw. neu hervorgekommene Beweismittel geltend. Ergänzend regt er an, die genannten Bescheide nach § 299 BAO aufzuheben.

Nach § 304 BAO (idF BGBl I Nr. 57/2004, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2005) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei nur zulässig, wenn der Antrag vor Ablauf einer der beiden in lit. a bzw. lit. b angeführten Fristen eingebracht wurde.

Nach § 304 lit. a BAO ist jener Zeitraum maßgebend, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren möglich wäre. Diese Verjährungsfrist ist durch die sogenannte absolute Verjährung des § 209 Abs. 3 BAO begrenzt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Tz 5 zu § 304 BAO).

Nach § 209 Abs. 3 BAO (idF BGBl I Nr. 57/2004) beträgt die absolute Verjährungsfrist zehn Jahre. Die Zehnjahresfrist beginnt mit dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches zu laufen. Der Abgabenanspruch entsteht sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Gewerbesteuer spätestens am Ende des betreffenden Jahres. Die Zehnjahresfrist ist daher sowohl für die Einkommensteuer 1986 bis 1994 als auch die Gewerbesteuer 1986 bis 1993 abgelaufen. Im Zeitpunkt der Stellung des Antrages vom 1. Juni 2005 war somit die Zehnjahresfrist bereits abgelaufen.

Die betreffende Neufassung des § 209 Abs. 3 BAO ist nach § 323 Abs. 16 erster Satz BAO mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten. Daher haben im Jahr 2005 Abgabenfestsetzungen für die Zeit vor 1995 zu unterbleiben.

Dem § 304 lit. b BAO zufolge würde der Eintritt der Verjährung der Bewilligung der Wiederaufnahme der Abgabenverfahren nicht entgegenstehen, wenn die Anträge vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der das Verfahren abschließenden Bescheide eingebracht worden wären. Die genannten Bescheide wurden jeweils im Jahr 1998 mit dem Ergehen der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Oktober 1998, zugestellt am 27. Oktober 1998, formell rechtskräftig. (Die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9. November 2004, 99/15/0008, als unbegründet abgewiesen.) Der Antrag vom 1. Juni 2005 ist somit auch nach Ablauf der Fünfjahresfrist eingebracht worden. Der gegenständliche Antrag ist daher verspätet und wurde zu Recht zurückgewiesen.

Nichts anderes ist auch den in der Berufung zitierten Literaturstellen – Ellinger u. a., Loseblattausgabe der BAO, Anm. 1) und 2) zu § 304 BAO und Ritz, ÖStZ 1995, 119 – zu entnehmen, und geht der Hinweis insoweit ins Leere.

Auch mit dem Verweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 5. März 1988, B 70/87, vermag der Bw. nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen, da dieses sich inhaltlich mit der Frage des Ermessensmissbrauchs im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme auseinandersetzt, aber keinerlei Aussagen zur Verjährung beinhaltet.

Insoweit der Bw. verfassungsrechtliche Bedenken äußert, ist lediglich festzustellen, dass die Abgabenbehörden verfassungsmäßig zustande gekommene Gesetze gemäß Artikel 18 Abs. 1 B-VG bis zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls zu vollziehen haben. Somit steht dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Beurteilung, ob der Bw. durch den angefochtenen Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wird, nicht zu.

Auch eine Aufhebung der o. a. Bescheide nach § 299 Abs. 1 BAO – wie vom Bw. in der Berufung angeregt – ist aus folgendem Grund nicht möglich:

Gemäß § 302 BAO sind Aufhebungen nach § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (Zustellung) des betreffenden Bescheides zulässig. Nach § 302 Abs. 2 lit. b BAO sind Aufhebungen nach § 299 BAO darüber hinaus auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der Jahresfrist eingebbracht wurde.

Wie bereits dargestellt, sind die oben genannten Bescheide mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Oktober 1998 (GZ RV/086-17/13/98), zugestellt am 27. Oktober 1998, formell rechtskräftig geworden. Die für eine Aufhebung nach § 299 BAO maßgebliche Jahresfrist war daher im Zeitpunkt der Stellung des Antrages vom 1. Juni 2005 bereits abgelaufen. § 299 Abs. 1 BAO scheidet somit als Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung der neu hervorgekommenen Beweismittel aus.

Wien, am 27. November 2008