



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/2224-W/06,  
miterledigt RV/2241-W/06,  
RV/2242-W/06

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 22. August 2006 betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren gemäß § 303 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 (Wiederaufnahmsanträge vom 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 bzw. 6. Juni 2006) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheiden vom 7. Februar 1997, 10. Februar 1997 bzw. 24. Februar 1997 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1995 fest.

Die Einkommensteuerfestsetzungen erfolgten unter Zugrundelegung der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung.

Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht wurden auf Grund festgestellter schwerwiegender Mängel der Buchführung bzw. der Aufzeichnungen (im Prüfungszeitraum wurden unter anderem Einnahmen in Höhe von 158.992,50 S (1993), 182.257,50 S (1994) und 162.511,67 S (1995) nicht erklärt, wobei seitens des Abgabepflichtigen eine Selbstanzeige erfolgte, die einen Teil der nicht erklärten Einnahmen zum Inhalt hatte) den Einnahmen Sicherheitszuschläge in Höhe von 160.000 S (1993), 180.000 S (1994) bzw. 170.000 S (1995) hinzugerechnet.

Über die vom Berufungswerber unter anderem wegen dieser Sicherheitszuschläge erhobenen Berufungen wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Mai 2001, RV/304-15/05/98, entschieden, wobei die Höhe der von der Betriebsprüfung angesetzten Sicherheitszuschläge von der Berufsbehörde überprüft und bestätigt wurde.

Die Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2001 wurde dem Berufungswerber am 20. Juni 2001 zugestellt.

Mit Eingaben vom 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 bzw. 6. Juni 2006 brachte der Berufungswerber Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1993, 1994 und 1995 beim Finanzamt ein.

Er führte in diesen – im Wesentlichen gleichlautenden – Anträgen aus, die seit kurzem, nach langwierigen, umfangreichen Untersuchungen, Nachforschungen, Ermittlungen und Abstimmungen erarbeitete Kenntnis über die Einkommenserzielung in den Jahren 1993, 1994 und 1995 aus selbständiger Tätigkeit in seinem Betrieb ergäbe die Gewissheit, dass die von der Finanzbehörde als zusätzliches Einkommen aus selbständiger Tätigkeit hinzugerechneten Beträge in Höhe von 160.000 S (1993), 180.000 S (1994) bzw. 170.000 S (1995) nicht seinem Betrieb und auch nicht ihm als einkommenserzielende Person zugerechnet werden könnten.

Seine Ermittlungen zur Klärung dieser Angelegenheit zeigten klar und eindeutig, dass für die von der Finanzbehörde hinzugerechneten Beträge weder von seinem Betrieb noch von ihm persönlich Kunden akquiriert, Angebote erstellt oder Aufträge erhalten wurden. Auch seien keine wie immer gearteten Leistungen des Betriebes oder von ihm persönlich erbracht worden. Weder der Betrieb noch er persönlich habe für die von der Finanzbehörde hinzugerechneten Beträge Rechnungen ausgestellt. Es sei auch von niemandem etwas für diese nicht erbrachten Leistungen bis dato bezahlt oder Anzahlung geleistet worden. Nach Ablauf von acht Jahren seit dieser in Frage stehenden Einkommensermittlung der Finanzbehörde habe kein Kunde für allfällige Vorauszahlungen oder für im voraus übermittelte Beträge Leistungen verlangt oder Gegenleistungen geltend gemacht. Es müsse daher nach einer über siebenjährigen gesetzlichen Wartefrist und somit nach dem gemäß ABGB erfolgten Erlöschen aller Rechte und Ansprüche zu Recht angenommen werden, dass es in den Geschäftsjahren 1993, 1994 und 1995 ein zusätzliches Einkommen von 160.000 S, 180.000 S bzw. 170.000 S aus keinem nur erdenklichen Grund gegeben habe und ein solches auch nicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes entstanden sei.

In Kenntnis dieses Tatbestandes, dem kein Zweifel, keine Ungenauigkeit und keine rechtliche oder sachliche Unsicherheit mehr anhafte, sei davon auszugehen, dass die von der Finanz-

behörde in den Einkommensteuerbescheiden 1993, 1994 und 1995 angesetzten Beträge in Höhe von 160.000 S, 180.000 S bzw. 170.000 S in den Geschäftsjahren 1993, 1994 und 1995 kein von seinem Betrieb erwirtschaftetes oder von ihm bezogenes Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit waren.

Mit Bescheid (Mängelbehebungsauftrag) vom 4. Juli 2006 forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, die den Eingaben vom 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 bzw. 6. Juni 2006 anhaftenden Mängel (Fehlen der Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Wiederaufnahmsanträge notwendig seien; auf die nach § 303 Abs. 2 BAO einzuhaltende Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes wurde zugleich hingewiesen) bis zum 1. August 2006 zu beheben.

Der Berufungswerber brachte am 25. Juli 2006 drei Schriftsätze (vom 21. Juli 2006, 24. Juli 2006 und 25. Juli 2006) beim Finanzamt ein, welche mit „Berufung zum Bescheid vom 4. Juli 2006 betreffend meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens“ für das Jahr 1993, 1994 bzw. 1995 betitelt waren.

Er führte in diesen – im Wesentlichen gleichlautenden – Schriftsätzen unter der Überschrift „Die im Bescheid genannten Mängel werden wie folgt behoben:“ insbesondere Folgendes aus:

In Bezug auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO werde seitens des Antragstellers auf Grund neu hinzugekommener Unterlagen und Informationen die berechtigte Vermutung geäußert, dass die Einkommensteuerbescheide für 1993, 1994 und 1995 vom 7. Februar 1997, 10. Februar 1997 bzw. 24. Februar 1997, in denen zusätzliche Nettoeinnahmen in Höhe von 160.000 S, 180.000 S bzw. 170.000 S angesetzt wurden, denen keine Betriebsausgaben, Geschäftsverbindungen oder Aufträge gegenüberstünden, durch eine gezielte Fälschung von Unterlagen oder durch die Einbeziehung unrichtiger, nicht vom gegenständlichen Betrieb getätigter Umsätze und nicht zu seinen Tätigkeiten gehörender Geschäftsunterlagen entstanden sind.

In Bezug auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO könne er darauf verweisen, dass er nun in den Besitz von Unterlagen und Informationen der Geschäftstätigkeit seines Betriebes gelangt sei, zu denen er selbst bisher keinen Zugang mehr hatte und deren Bedeutung durch die Kenntnisnahme jetzt neues Gewicht bekomme. Diese Tatsachen seien neu hinzugekommene Beweismittel zur betrieblichen Tätigkeit in den Jahren 1993, 1994 und 1995. Von den angeblichen Umsätzen, welche die Betriebsprüfung ausgewiesen hat, sei keine Spur zu finden. Die Betriebsprüfung sei an seinem Betriebsstandort durchgeführt worden, sodass angenommen werden könne, dass die Beamten der Betriebsprüfung Zugang zu sämtlichen Geschäftsunterlagen hatten, da diese dort zur Einsicht und Prüfung frei und uneingeschränkt zur Verfügung gestellt waren. Es sei seines Erachtens gezieltes Verschulden der Beamten der Betriebsprüfung in Zusammenarbeit

mit Drittpersonen außerhalb des Betriebes, dass wesentliche Unterlagen seiner Geschäftstätigkeit während oder nach der Betriebsprüfung seiner Verfügungsgewalt entzogen wurden und dann offensichtlich infolge der von den Betriebsprüfungsbeamten herbeigeführten Schließung seines Betriebes (zum 31. Dezember 1996) weggelagert worden seien.

Tatsache sei auch, dass in der Zeit der Geschäftstätigkeit seines Betriebes und auch zur Zeit der Prüfung seines Betriebes durch die Finanzbehörde am selben Standort zwei Managementberatungsbetriebe und eine Werbeagentur tätig waren. Seines Wissens sei damals nur sein Betrieb von der Finanzbehörde geprüft worden und zwar mit dem von den Betriebsprüfungsbeamten deklarierten Ziel, die Prüfung so durchzuführen, dass eine Weiterführung des Betriebes unmöglich werde, wie sich die Prüfungsbeamten ihm gegenüber ausgedrückt hätten.

Es sei daher nunmehr zu klären, wie es zu dieser Zielvorgabe bei der Finanzbehörde kam und welche Unterstützung der Finanzbeamten dazu gegebenenfalls von einem der Betriebe am selben Betriebsstandort erfolgte. Es sei seines Erachtens nun als erwiesen anzunehmen, dass eine der drei am selben Standort tätigen Firmen (diese Firma wird in den Schriftsätzen vom 21. Juli 2006, 24. Juli 2006 und 25. Juli 2006 vom Berufungswerber namentlich angeführt) das größte Interesse haben musste, dass sein Betrieb von der Finanzbehörde geschädigt werde und dass diese Firma daher vermutlich die bei ihm tätigen Betriebsprüfer durch Interventionen und Begünstigung, möglicherweise auch durch Fehlinformationen über Tätigkeiten und Geschäftssituation, im Ergebnis betreffend seinen Betrieb beeinflusst hätten. Daraus könne geschlossen werden, dass die Umsätze in Höhe von 160.000 S, 180.000 S bzw. 170.000 S seinem Betrieb absichtlich und zielführend für eine zusätzliche Steuerbelastung zugerechnet wurden, wohl wissend, dass eine Steuerbelastung dieses Ausmaßes nicht seinem Betrieb auferlegt und auch nicht von seinem Betrieb getragen werden konnte.

In Bezug auf § 303 Abs. 2 BAO führte der Berufungswerber in den Schriftsätzen vom 21. Juli 2006, 24. Juli 2006 und 25. Juli 2006 aus, es sei anzunehmen, dass die Finanzbeamten im Jahr 1996 ganz gezielt Fehler im Sinne der tatsächlichen Geschäftsgebarung seines Betriebes in die finanzamtlich verwendeten Unterlagen einbezogen hätten. Er selbst habe damals in die Gebarung der Finanzbeamten keine direkte Einsicht nehmen können. Wie durch einen Zufall sei er im Mai 2006 in den Besitz von Unterlagen und Informationen gelangt, die anlässlich der Betriebsschließung Ende Dezember 1996 am Betriebsstandort verpackt und gelagert worden seien. Die Dreimonatsfrist sei daher gewahrt.

Mit Bescheid vom 22. August 2006 wies das Finanzamt die Wiederaufnahmsanträge vom 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 und 6. Juni 2006 ab. Es führte in der Begründung insbesondere aus, der Berufungswerber habe bereits während der Betriebsprüfung bzw. seit Zustellung des

Betriebsprüfungsberichtes vom 4. Februar 1997 Kenntnis über die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages für die Jahre 1993 bis 1995 gehabt und auch dagegen Berufungen eingebracht. In der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Mai 2001, RV/304-15/05/98, seien die Feststellungen der Betriebsprüfung bestätigt worden. Die anlässlich der Betriebsschließung verpackten und gelagerten Unterlagen seien bereits verfahrensgegenständlich gewesen und daher nicht als später neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel zu werten. Es läge daher kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vor.

Gegen den Bescheid vom 22. August 2006 erhob der Berufungswerber form- und fristgerecht Berufungen.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 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 hierfür 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.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. zB VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Solche Tatsachen sind zB der Zufluss von Betriebseinnahmen, getätigte Betriebsausgaben, das Unterbleiben von Aufzeichnungen und der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Tz 8 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte Judikatur).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148), Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (vgl. VwGH 20.4.1995, 92/13/0076; VwGH 27.11.2000, 96/17/0373; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286-0289), Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. VwGH 29.9.1997, 97/17/0257-0279; VwGH 25.2.1998, 98/14/0015).

Als Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO können etwa Urkunden und Aufzeichnungen neu hervorkommen. Ein neu hervorgekommenes Beweismittel kann weiters eine Zeugenaussage darstellen. Keine Beweismittel sind zB Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Tz 11-12 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte Judikatur).

Eine Wiederaufnahme auf Grund des Neuerungstatbestandes ist ausgeschlossen, wenn der **Abgabenbehörde** in dem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Entgegen den Berufungsausführungen ist somit nicht der Kenntnisstand der Partei, sondern ausschließlich die behördliche Kenntnis der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen maßgebend.

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; VwGH 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 22.5.2003, 2002/16/0269; VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0043, 0106).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages setzt somit nicht voraus, dass Umsätze in Höhe des Sicherheitszuschlages von der Abgabenbehörde nachgewiesen werden. Ebenso wenig ist Voraussetzung für diese Schätzungsmethode, dass erteilte Aufträge, an Kunden erbrachte Leistungen, von Kunden erhaltene Zahlungen oder Forderungen in der hinzugeschätzten Höhe von der Betriebsprüfung exakt nachgewiesen werden.

Die bloße Aussage des Berufungswerbers, dass die von der Abgabenbehörde hinzugeschätzten Umsätze nicht getätigt wurden, ist daher keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO. Eine solche Aussage ist auch kein Beweismittel im Sinne des § 303 BAO.

Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe maßgebend (vgl. VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126, ZfVB 1991/2/792; VwGH 16.5.2002, 2001/16/0404).

Im vorliegenden Fall ist hierbei zu beachten, dass im Zeitpunkt der Stellung der gegenständlichen Wiederaufnahmsanträge (am 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 bzw. 6. Juni 2006) für die Jahre 1993 bis 1995 bereits die absolute Verjährung (welche gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches eintritt) eingetreten ist.

Gemäß § 304 BAO ist 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 der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

§ 304 lit. a BAO ist gegenständlichenfalls wegen der bereits eingetretenen absoluten Verjährung nicht anwendbar.

Die Antragsfrist hat im vorliegenden Fall gemäß § 304 lit. b BAO fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (im gegenständlichen Fall daher fünf Jahre nach der am 20. Juni 2001 erfolgten Zustellung der Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2001, RV/304-15/05/98), somit am 20. Juni 2006 geendet.

Daraus folgt, dass alle nach dem 20. Juni 2006 erstmals vorgebrachten Umstände – somit die in den Schriftsätzen vom 21. Juli 2006, 24. Juli 2006 und 25. Juli 2006 vorgenommenen

Ergänzungen zu den Tatbeständen des § 303 Abs. 1 lit. a und b BAO – außer Betracht zu bleiben haben.

Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen für die vom Berufungswerber beantragte Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1993, 1994 und 1995 nicht vorliegen, wurden die Wiederaufnahmsanträge vom 2. Juni 2006, 5. Juni 2006 und 6. Juni 2006 zu Recht abgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. September 2007