

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerden der Frau Bf., Deutschland, Plz O., Str. wohnhaft, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Schubertstraße 68 etabliert, vom 23.02.2015 und vom 14.4.2015 gegen die Bescheide vom 19.3.2015, EVNr.: X und vom 20.3.2015, EVNr.: X1 u. X2, des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO vom 29.12.2011, eingebracht beim FA Graz-Stadt am 29.12.2011, bezüglich Rückerstattung der Lohnsteuer für das Jahr 2003 und der Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO vom 12.4.2013, eingebracht beim FA Graz-Stadt am 12.04.2013, bezüglich Rückerstattung der Lohnsteuer für die Jahre 2004 und 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) stellte durch ihren steuerlichen Vertreter (im folgenden StV) mit Anbringen vom 29.12.2011 einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer für das Jahr 2003 gemäß § 240 BAO i.V.m. Art 27 des DBA-Deutschland. Dieser Antrag wurde im Postwege (eingeschrieben) am 29.12.2011 beim Finanzamt Graz Stadt eingebracht (Beweis: Post-Aufgabeschein, 1 Sendung v. 29.12.2011 an FA Graz-Stadt).

Wegen der Unzuständigkeit zur Behandlung dieses Anbringens (Wiedereinsetzung-Rückerstattung-Lohnsteuer 2003, kurz WE-RE-LSt) hat das FA Graz-Stadt mit Begleitschreiben vom 8.4.2013 diesen Antrag gemäß § 50 BAO an das dafür zuständigen Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA BEO) weitergeleitet.

Mit einem weiteren an das Finanzamt Graz Stadt gerichteten Schriftsatz vom 12.4.2013 gab die Bf. durch ihren StV folgende Erklärung ab:

„1. Antrag gem. § 308 BAO, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Lohnsteuern 2003 bis einschließlich 2005 zu verfügen:

Ich nehme Bezug auf unser vor einigen Tagen geführtes Telefonat und unsere am 28.12.2011, bzw. 29.12.2011 mittels eingeschriebenen Briefes eingebrachten Rückerstattungsanträge für die Kalenderjahre 2003 bis 2005 betreffend die Lohnsteuer. Unsere Anträge vom 28./29.12.2011 liegen bei Ihnen schon auf.

Der steuerliche Sachverhalt bei Frau Bf (Bf.) ist identisch mit dem Y. Reihe anderer Personen, die als Arbeitnehmer bei der österreichischen Firma A. AG beschäftigt, aber in Deutschland tätig waren.

Wir wiederholen daher unsere Anträge vom 28./29.12.2011 betreffend 2003 bis 2005 und ersuchen, die zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer für 2003 bis einschließlich 2005 zurückzuzahlen und über die Rückzahlung der zu Unrecht einbehalteten Lohnsteuer 2003 bis 2005 bescheidmäßigt abzusprechen.“

Da nach der Aktenlage bislang weder beim FA Graz Stadt noch beim FA BEO Wiedereinsetzungsanträge betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer für die Jahre 2004 und 2005 eingegangen waren, wurde dieses Schreiben vom 12.4.2013 von der zuständigen Abgabenbehörde (FA BAO) als erstmals eingebrachter Antrag auf Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO hinsichtlich der Lohnsteuerrückerstattung für 2004 und 2005 behandelt. Das FA Graz Stadt hat mit unbekanntem Datum dieses Anbringen vom 12.4.2013 gemäß § 50 BAO ebenfalls an das FA BEO weitergeleitet.

Das FA BEO hat mit Bescheid vom 22.1.2015, zugestellt am 27.1.2015, über den Antrag vom 29.12.2011 abgesprochen (betrifft WE-RE-LSt 2003), dabei aber irrtümlich die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Rückerstattung gemäß § 240 BAO der Lohnsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 abgewiesen (anstelle WE-RE-LSt 2003).

Gegen diesen Bescheid vom 22.1.2015 erhob die Bf. mit Schreiben vom 23.2.2015 Bescheidbeschwerde, in der sie jedoch beantragte, der Wiedereinsetzung betreffend die Rückerstattung der Lohnsteuer für das Jahr 2003 stattzugeben.

In der Folge hat das FA mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 19.3.2015 den Abweisungsbescheid vom 22.1.2015 (betrifft WE-RE-LSt 2004 bis 2008) mit folgender Begründung aufgehoben:

„In dem Bescheid vom 22.1.2015 wurde unrichtig entschieden, dass der Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO vom 29.12.2011 die Lohnsteuerrückerstattung für die Jahre 2004 bis 2008 zum Gegenstand hat. Tatsächlich bezieht sich aber dieser Antrag auf Wiedereinsetzung nur auf die Rückerstattung der Lohnsteuer für das Jahr 2003.“

Zusammen mit dem aufhebenden Bescheid ergeht der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid vom 19.3.2015 über die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer 2003. Die gegen den Bescheid vom 22.1.2015 eingebrachte Bescheidbeschwerde vom 23.2.2015, gilt gemäß § 253 BAO als gegen den an seine Stelle getretenen, geänderten

Abweisungsbescheid vom 19.3.2015 betreffend Wiedereinsetzung-Rückerstattung-Lohnsteuer 2003 gerichtet.

Mit zwei weiteren Bescheiden vom 20.3.2015, zugestellt am 1.4.2015, wurde vom FA BEO das Anbringen vom 12.4.2013, mit dem – jedenfalls bei dieser dafür zuständigen Abgabenbehörde - erstmals auch Wiedereinsetzungsanträge betreffend eine Rückerstattung gemäß § 240 BAO der Lohnsteuer für die Jahre 2004 und 2005 eingebracht worden sind, als unbegründet abgewiesen.

In den im Wesentlichen identischen Bescheidbegründungen des Abweisungsbescheides vom 19.3.2013 (betr. WE-RE-LSt 2003) und der beiden Abweisungsbescheide vom 20.3.2015 (betr. WE-RE-LSt 2004 u. 2005) wird sinngemäß Folgendes ausgeführt:

Die von der deutschen Finanzverwaltung durchgeführten Ermittlungen hätten ergaben, dass die Antragstellerin (die nunmehr beschwerdeführende Frau Bf) – so wie eine Reihe weiterer Arbeitnehmer (darunter auch ihr Ehegatte, R. S. T.) der in der Steiermark situierten Firma A. AG – in Wirklichkeit ihren Wohnsitz und Lebensmittelpunkt durchgehend in Deutschland gehabt haben. Diese Arbeitnehmer hätten aber im gemeinsamen Zusammenwirken mit ihrem Arbeitgeber zur Erlangung Y. wesentlich vorteilhafteren Besteuerung ihres Arbeitslohnes in Österreich, in diesem Land den Wohnsitz und Lebensmittelpunkt vorgetäuscht. Auf Basis dieses gezielt erweckten Sachverhaltsanscheins sei die Besteuerung ihrer Lohneinkünfte in Österreich herbeigeführt worden, wobei die Arbeitslöhne durch Anwendung der Steuerbefreiung für sogenannte „Montageentsendungen“ gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 zum größten Teil unversteuert geblieben seien.

Auf Grund der Ermittlungsergebnisse sei die deutsche Steuerbehörde zu der Auffassung gelangt, dass die Bf. – sowie elf weitere Arbeitnehmer der Firma A. AG - mit ihrem Welteinkommen in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig seien. Da die deutsche Steuerbehörde den Sachverhalt als Steuerhinterziehung beurteilt habe, sei sie bei der vorgenommenen Einkommensteuervorschreibung über die normale 5-jährige Verjährungsfrist hinausgegangen.

Die Bf. sei in der Zeit von 1.2.1999 bis 29.10.2005 Arbeitnehmerin der Fa. A. AG (idF A gewesen. Die Bf. habe ihre berufliche Tätigkeit ausschließlich in Deutschland ausgeübt. Auf Grund des gezielt herbeigeführten Anscheins des Bestehens eines Wohnsitzes und Lebensmittelpunktes in Österreich habe ihr Arbeitgeber ihr Gehalt prinzipiell gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG steuerfrei gestellt, weil es für eine Montagetätigkeit im Ausland bezahlt worden sei. In den Jahren 2003 bis 2005 seien deshalb nur für einige Monate, in denen angeblich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht erfüllt waren, Lohnsteuer einbehalten und an das österr. Arbeitgeber-Finanzamt abgeführt worden.

Im Antragszeitraum 2003 bis 2005 sind das folgende, gerundete Beträge gewesen:

Zeitraum	2003	2004	2005
----------	------	------	------

Lohnsteuer	€ 1.258	€ 1.141	€ 3.564
------------	---------	---------	---------

Mit Schreiben vom 29.12.2011 sei erstmals der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer für 2003 gemäß § 240 BAO gestellt worden. Mit weiterem Schreiben vom 12.4.2013 seien dann erstmals auch Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer für 2004 und 2005 eingebracht worden.

Von der Antragstellerin sei zutreffend erkannt worden, dass die fünfjährige Frist für die Antragstellung Y. Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Abgaben nach § 240 Abs. 3 BAO betreffend die Lohnsteuer 2003 am 31.12.2008, betreffend die Lohnsteuer 2004 am 31.12.2009 und betreffend die Lohnsteuer 2005 am 31.12.2010 abgelaufen ist. Aus diesem Grunde seien von der Bf. auch Wiedereinsetzungsanträge wegen Versäumung dieser gesetzlichen Fünfjahresfrist (eine Verjährungsfrist) gestellt worden.

Nach § 308 BAO sei gegen die Versäumung Y. Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten und die Partei an der Fristversäumnis kein grobes Verschulden trifft.

Im vorliegenden Fall sei vom Finanzamt kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis erkennbar, welches zur Fristversäumnis geführt habe. Eine Unkenntnis der Bf., dahingehend dass ihre Lohneinkünfte in Deutschland und nicht in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, sei im Hinblick auf die Ermittlungsergebnisse der deutschen Steuerbehörden nicht glaubhaft. Das Finanzamt gelange auf Grund dieser Beweisergebnisse zu der Auffassung, dass die Bf. die Frist zur Stellung der Anträge auf Erstattung der Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nicht durch Unkenntnis der Steuerrechtslage versäumt habe, sondern bewusst eine Antragstellung unterlassen habe, weil die absichtlich mittels Scheinwohnsitz unrechtmäßig herbeigeführte Einkommensbesteuerung in Österreich (hauptsächlich steuerfreie Einkünfte) für sie weitaus günstiger war als eine Versteuerung in Deutschland.

Die Bf. er hob in der Folge auch gegen die Abweisungsbescheide vom 20.3.2015 betreffend Wiedereinsetzung-Rückerstattung-Lohnsteuer 2004 und 2005 form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde. In der Beschwerdeschrift vom 23.2.2015 (gegen den Abweisungsbescheid betr. WE-RE-LSt 2003) und der Beschwerdeschrift vom 14.4.2015 (gegen die Abweisungsbescheide betr. WE-RE-LSt 2004 u. 2005) brachte die Bf. sinngemäß Folgendes vor:

„Entgegen den Ausführungen des FA hat die Bf. in Österreich keinen Scheinwohnsitz, sondern sowohl in Österreich als auch in Deutschland jeweils einen Wohnsitz, der von ihr auch tatsächlich genutzt wurde. Die Bf. war stets der berechtigten Auffassung, dass bei ihr trotz der beiden Wohnsitze und der Tatsache, dass der Geschäftssitz ihres Arbeitgebers in

Österreich war, ihr Lebensmittelpunkt in Österreich wäre und sie in Österreich demzufolge unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Vor Ablauf der 5-jährigen Frist zur Rückerstattung gemäß § 240 BAO (das ist der 31.12.2008 für LSt 2003, der 31.12.2009 für LSt 2004 und der 31.12.2010 für LSt 2005), wusste die Bf. nicht und konnte auch nicht wissen, dass die deutsche Steuerbehörde im Jahr 2011 für sie die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland annehmen und durchsetzen wird.

Ein Steuerpflichtiger kann eine gesetzliche Frist nur dann wahren, wenn ihm vor Ablauf dieser Frist überhaupt zur Kenntnis gelangt, dass er diese Frist zu wahren hat. Dies ist bei der Bf. ausdrücklich nicht der Fall.

Das Arbeitgeber-Finanzamt hat bei der Fa. A in der Steiermark eine GPLA-Prüfung für die Jahre 1999 bis 2008 durchgeführt und dabei keine wie immer gearteten Feststellungen getroffen. Damit habe die österreichische Finanzverwaltung auch die Lohnsteuerpflicht der Bf. in Österreich auf Grund ihres dortigen Wohnsitzes und Lebensmittelpunktes indirekt bestätigt und anerkannt.

Die Bf. hat außer den in Österreich erzielten Einkünften aus der Angestelltentätigkeit bei der Fa. A keine anderen Einkünfte, weder im Inland noch im Ausland, auch nicht in Deutschland.

Die Tatsache, dass die deutsche Steuerbehörde ihren in Österreich befindlichen Wohnsitz im Jahr 2011 als Scheinwohnsitz qualifiziert und sich im deutschen Steuerverfahren mit dieser Ansicht durchsetzte, konnte die Bf. vor Ablauf der Rückerstattungsfristen (bis 2010) weder wissen noch ahnen.

Dieses Ereignis, welches die Bf. veranlassen hätte können fristgerecht Rückerstattungsanträge für die Lohnsteuer 2003 bis 2005 einzubringen, ist ihr erst im Jahr 2011 zur Kenntnis gelang. Unverzüglich nach Kenntnisnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland hat die Bf. im Dezember 2011 die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Rückerstattung der zu Unrecht in Österreich abgeführten Abzugssteuern (LSt 2003 bis 2005) beantragt.

Unseres Erachtens sind die Voraussetzungen des § 308 BAO im gegenständlichen Fall eindeutig erfüllt und die rechtliche Beurteilung des FA daher rechtswidrig.

Es entspricht nicht der Wahrheit, so wie vom FA behauptet, dass der Antrag auf Lohnsteuerrückerstattung für 2004 und 2005 sowie der Wiedereinsetzungsantrag in dieses Verfahren betreffend Lohnsteuer 2004 und 2005 erstmals mit Schreiben vom 12.4.2013 beim FA Graz Stadt eingebbracht wurde. Vielmehr wahr ist, dass mit eingeschriebenen Brief vom 28.12.2011, adressiert an das FA Graz Stadt sowohl ein Lohnsteuererstattungsantrag für 2004 und 2005 als auch mit selben Schreiben die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Lohnsteuer 2004 und 2005 beantragt wurde.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Bf. kein Verschulden an der Versäumung der Verjährungsfrist gemäß § 240 Abs. 3 BAO trifft, sondern sie erst nach Kenntnisnahme der Beurteilung durch die deutsche Steuerbehörde (unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland) im Kalenderjahr 2011 den Wiedereinsetzungsantrag für die Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer in den Jahren 2003 bis 2005 stellen konnte.

Es wird daher begehrts, dem Wiedereinsetzungsantrag stattzugeben und die Rückerstattung der Lohnsteuer 2003 bis 2005 zu verfügen.

Das FA erließ über die Bescheidbeschwerde vom 23.2.2015 betreffend WE-RE-LSt 2003 mit Bescheid vom 12.3.2015 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Hinsichtlich der angefochtenen Bescheide betreffend WE-RE-LSt 2004 und 2005 verzichtet die Bf. im Schreiben vom 27.4.2015 auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und ersucht um Direktvorlage an das Verwaltungsgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

Mit Vorlagebericht vom 1.6.2015 wurden die Bescheidbeschwerden dem Verwaltungsgericht unter Anschluss der Verwaltungsakten gemäß § 265 BAO vorgelegt.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Ermittlungen wurde vom FA mit Vorhalt vom 2.1.2014 die Vorlage der Ermittlungsberichte der deutschen Steuerfahndung in dieser Sache verlangt.

In dem Ermittlungsbericht des Finanzamtes Ulm vom 12.10.2012 betreffend die Bf. und ihren Ehegatten S. T. wird folgender Sachverhalt unter umfangreiche Verweise auf die Beweisquellen dargestellt:

„Im Jahr 2008 ging bei der deutschen Finanzverwaltung eine anonyme Anzeige bezüglich der in Österreich ansässigen Fa. A ein. Diese Firma verschaffte in Deutschland wohnhaften und dort auch tätigen Mitarbeitern des Unternehmens mittels Scheinwohnsitzen in Österreich erhebliche Steuervorteile. Der Steuertrick bestehe darin, dass aufgrund der Vorgabe von österreichischen Scheinwohnsitzen die Arbeitslöhne dieser Arbeitnehmer in Deutschland nicht versteuert würden und zugleich in Österreich der größte Teil ihrer Arbeitslöhne durch Anwendung der Steuerbefreiung für sogenannte „Auslandsmontagen“ gemäß § 3 Abs. 1 Z.10 EStG 1988 steuerfrei behandelt werde.“

Die Steuerfahndung Ulm hat im März 2011 gegen die Bf. Bf. und ihren Ehegatten R. S. T., beide in Deutschland, Plz O.-/O., Str. wohnhaft, wegen Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Die Einleitung wurde den beiden Beschuldigten anlässlich der bei ihnen durchgeführten Hausdurchsuchungen am 6.7.2011 bekanntgegeben.

Es erfolgten an diesem Tag mit gerichtlichen Durchsuchungsbeschlüssen die Durchsuchung des Wohnhauses in O. sowie der Wohnung in Y-Deutschland und des österreichischen Scheinwohnsitzes des Herrn T., an welchem auch die Bf. amtlich gemeldet war. Im Rahmen der Durchsuchung wurde zudem das Schließfach der Bf. bei der Sparkasse O. geöffnet. Die dabei sichergestellten Beweismittel wurden in einem Verzeichnis festgehalten.

Am 12.7.2011 hat der Ehegatte der Bf. die Rechtsanwaltskanzlei §§ mit der Verteidigung in dieser Sache betraut. Diese Rechtsanwaltskanzlei vertrat mehrere Personen in den sogenannten „AG.-Verfahren. Mit Schreiben vom 19.7.2011 wurde der Steuerfahndung mitgeteilt, dass die Bf. die Rechtsanwältin Z. von der Kanzlei §§ mit der Verteidigung beauftragt hat.

Am 4.8.2011 wurde die Steuerfahndung Ulm von der Kanzlei §§ angerufen, weil diese vom Verteidiger des Firmeninhabers AG. (Rechtsanwalt Y.) darüber informiert worden sei, dass dieser im Auftrag von AG. Unterstützung bei der Nacherstellung der Einkommensteuererklärungen zur Versteuerung der Einkünfte in Deutschland anbiete. Die Kanzlei §§ werde dieses Angebot mit ihren Mandanten ebenfalls noch erörtern.

Am 18.8.2011 teilte RA Y. per E-Mail der Steuerfahndung mit, dass die Bf. und ihr Ehegatte sein Angebot, Steuererklärungen zur gesetzmäßigen Versteuerung ihrer Lohneinkünfte in Deutschland zu erstellen, voraussichtlich annehmen werden. Am 5.9.2011 wurde telefonisch und per E-Mail mitgeteilt, dass die Eheleute Bf und T. definitiv die Einkommensteuererklärungen durch einen Steuerberater erstellen lassen und anschließend bei der Steuerfahndung Ulm einreichen werden.

Angesichts des klaren Sachverhaltes und der einsichtigen Mitwirkung der Bf. und ihres Ehegatten wurde einvernehmlich auf eine förmliche Vernehmung verzichtet (Beweis: Blatt 764 d.EA). Sämtliche Besteuerungsgrundlagen wurden mit den Parteienvertretern und den beiden Beschuldigten (Bf. u. ihr Ehegatte) einvernehmlich ermittelt und festgestellt. Die Durchführung der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1999 bis 2010 erfolgte einvernehmlich und führte zu folgenden Steuerfestsetzungen in einer Gesamthöhe von € 659.245.

Veranlagung Bf 1999 bis 2001:			
ESt insgesamt	€ 95.162,15	SolZ insgesamt	€ 5.234
Veranlagung T. 2000 bis 2001:			
ESt insgesamt	€ 69.400,71	SolZ insgesamt	€ 3.817,10
Veranlagung Eheleute Bf und T. 2002 bis 2010:			
ESt insgesamt	€ 460.507,00	SolZ insgesamt	€ 25.124,57

Zur Sachverhaltsfeststellung der Steuerfahndung Ulm:

Die Beschuldigten waren in den Jahren 1999 bis 2010 ununterbrochen in Deutschland wohnhaft und in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Frau Bf war von 1999 bis 9/2005 als Bankkauffrau bei der in Österreich ansässigen A angestellt und für diese in Deutschland bei diversen Finanzinstituten zur Erbringung bankbetriebswirtschaftlicher Beratungen und Dienstleistungen im IT-Bereich tätig. Seit 10/2005 ist sie bei der in München ansässigen, ebenfalls zur AG.-Gruppe gehörenden, Firma K. angestellt.

Ihr Ehegatte T. ist seit 1998 als Organisationsprogrammierer ebenfalls bei der A angestellt und hat für diese in Deutschland bei verschiedenen Finanzinstituten bankwirtschaftliche IT-Beratungs- und Dienstleistungen erbracht.

Somit sind die Lohnzahlungen der A an Bf und T. in Deutschland zu versteuern. Sämtliche Feststellungen dazu wurden einvernehmlich mit den Beschuldigten getroffen.

Zum Strafrechtlichen Ermittlungsergebnis:

Die Beschuldigten haben das Finanzamt Sigmaringen pflichtwidrig über die in Deutschland steuerpflichtigen Lohnzahlungen ihres Arbeitgebers in Unkenntnis gelassen und dadurch in den Jahren 2005 bis 2009 Einkommensteuer (€ 263.917) und Solidaritätszuschlag (€ 14.643) hinterzogen. Frau Bf hat in ihren eingereichten Einkommensteuererklärungen unrichtige, unvollständige Angaben gemacht, insbesondere durch die Angabe eines österreichischen Scheinwohnsitzes für ihren Ehemann und auch für sich selbst.

Ebenso hat Herr T. unrichtige, unvollständige Angaben über die genannten steuerlich erheblichen Tatsachen gemacht, insbesondere durch die Angabe eines österreichischen Scheinwohnsitzes und die Nichtangabe seines inländischen Wohnsitzes.“

Der vorgelegte Ermittlungsbericht der Steuerfahndung des Finanzamtes Ulm vom 5.7.2013 betreffend Herrn AG. als Gesellschafter und Vorstand bzw. Geschäftsführer der A deckt sich auf weiten Strecken mit dem dargestellten Ermittlungsbericht betreffend die Bf. und ihren Ehegatten. Zusammenfassend wird darin im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„Nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen Verdacht der Beitragstätterschaft zur Hinterziehung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlages der Eheleute Bf und T. sowie 10 weiterer Arbeitnehmer der A fanden im Juli 2011 umfangreiche Durchsuchungsmaßnahmen, insbesondere an den Firmenstandorten und an den Wohnsitzen des Herrn AG. statt. Es wurden umfangreiche Beweismittel sichergestellt und ausgewertet. Im Zuge der Hausdurchsuchungen und Beweissicherungen erfolgten zudem mehrere Einvernahmen von Zeugen und Beschuldigten.“

Am 18.7.2011 hat RA Y. der Steuerfahndung Ulm mitgeteilt, dass Herr AG. ihn mit der Verteidigung beauftragt hat und es wurde für 28.7.2011 ein Besprechungsstermin vereinbart. In der Besprechung am 28.7.2011 hat die Steuerfahndung Ulm RA Y. detailliert über den Stand des Ermittlungsverfahrens informiert. RA Y. sicherte namens seines Mandanten Unterstützung sowohl bei der Aufklärung der Sachverhalte als auch bei der Wiedergutmachung des entstandenen Schadens zu, insbesondere durch Koordination bezüglich der einzelnen Steuerstrafverfahren gegen die zwölf Angestellten der A. Mit E-Mail vom 18.8.2011 teilt RA Y. der Steuerfahndung mit, welche Beschuldigten über welche Rechtsanwälte bisher ihre Bereitschaft erklärt haben, an der Erstellung und Einreichung von Steuererklärungen mitzuwirken (darunter auch die Bf. und ihr Ehegatte).

Zum strafrechtlichen Ermittlungsergebnis:

Die Firma A mit Sitz in der Steiermark war eine Spezialfirma für hochqualifizierte bankbetriebswirtschaftliche Beratung und Dienstleistungen im IT-Bereich für Finanzinstitute. Herr AG. war Gesellschafter und Vorstand, bzw. Geschäftsführer der A. Die Firma A hat die genannten 12 Beschuldigten, bei denen es sich um IT-Spezialisten handelt, welche zuvor bei Banken in Deutschland angestellt waren, als Arbeitnehmer beschäftigt. Diese IT-Spezialisten haben bei verschiedenen Banken in Deutschland für die Fa. A IT-Projekte betreut.

Die Ermittlungen haben ergeben, dass die Besteuerung der Löhne dieser 12 Arbeitnehmer der Fa. A dadurch umgangen worden ist, dass für diese Arbeitnehmer Scheinwohnsitze in Österreich errichtet worden sind. Die Lohneinkünfte, welche auf die in Deutschland erbrachte Arbeitsleistung entfallen sind, sind in Österreich gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 österr. EStG steuerfrei gestellt worden, da sie aus dortiger Sicht auf steuerbegünstigte Auslandstätigkeiten (Montageentsendungen) entfallen sind. In Deutschland erfolgte keine Besteuerung dieser Einkünfte, da jeweils keine entsprechende Erklärung bei einem deutschen Finanzamt erfolgte.

Herr AG. war an den dargestellten Steuerhinterziehungen maßgeblich vorsätzlich beteiligt. Angesichts der außerordentlichen tatkräftigen Mitwirkung an der Aufklärung der Taten durch Herrn AG. und seinen Verteidiger RA Y., geht die Steuerfahndung davon aus, dass seine vorsätzliche Tatbeteiligung nicht in Frage gestellt wird. Im Rahmen der Vernehmung durch die Steuerfahndung Graz hat Herr AG. von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch gemacht und auf RA Y. verwiesen, welcher in der Folgezeit die Ermittlungen der Steuerfahndung sehr tatkräftig gefördert hat.

Herr AG. hat als Gesellschafter und Geschäftsführer der A das dargestellte Modell der systematischen Steuerhinterziehung zumindest maßgeblich entwickelt, installiert und gepflegt. Durch dieses Steuerhinterziehungsmodell war es der A möglich, den überwiegenden Teil ihrer Angestellten zumindest nahezu steuerfrei zu beschäftigen, welches auch im Hinblick auf das Anwerben und Halten von hochqualifizierten Mitarbeitern einen erheblichen Wettbewerbsvorteil darstellt (exemplarisch die Aussage von Herrn CB v. 7.7.2011). Herr AG. hat die betreffenden Angestellten der Fa. A insbesondere durch Anbieten des oben genannten Steuerhinterziehungsmodells und durch Unterstützung bei der Einrichtung von Scheinwohnsitzen in Österreich (exemplarisch die Aussage von Herrn SH v. 6.7.2011) sowie durch Ausstellung von Verdienstbestätigungen, welche durch Adressierung auf den österreichischen Scheinwohnsitz und den Zusatz „Das Einkommen wurde gemäß österreichischem Lohnsteuerrecht in Österreich versteuert“ bewusst irreführend waren, bei ihrer Tatbegehung wesentlich mitgewirkt.

Nach Auffassung der Steuerfahndung ist die außerordentliche Mitwirkung an der Aufklärung der Taten durch den Beschuldigten über seinen Rechtsanwalt Y. als geständige Mitwirkung strafmildernd zu berücksichtigen. Weiters dürfte sich die weitgehende Wiedergutmachung des Steuerschadens durch die einzelnen Haupttäter strafmildernd auswirken. Ebenfalls strafmildernd wäre zu werten, dass Herr AG. im Rahmen seiner

Wiedergutmachungsbereitschaft die Bezahlung der Steuer für eine Haupttäterin in Höhe von € 290.554 auf Grund deren eingetretener Zahlungsunfähigkeit übernommen hat.“

Der steuerliche Vertreter (N&N StB-GmbH) hat, zu dem durch diese Ermittlungsberichte belegten Sachverhalt, die Erklärung abgegeben, dass die Bf. sowie die anderen Mittäter die Steuerpflicht in Deutschland sowie die Begehung von Abgabenhinterziehungen unter Verwendung eines österreichischen Scheinwohnsitzes und Lebensmittelpunktes zwar akzeptiert und direkt oder indirekt eingestanden haben. Dies sei aber nur aus verfahrenstaktischen Gründen erfolgt und in Wirklichkeit sei gar kein Scheinwohnsitz bei der Bf. vorgelegen. Sie habe aber befürchtet, dass ihr der Gegenbeweis unter Umständen nicht gelinge, sodass die geständige Mitwirkung zur Erlangung einer Strafmilderung als klügerer Weg – ungeachtet des wahrhaften Geschehens - gewählt worden sei. Die Bf. habe daher auch die wegen der Abgabenhinterziehung über sie verhängte Geldstrafe akzeptiert.

Mit Anbringen vom 22.02.2018 hat der StV den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 308 BAO lautet:

„(1) Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, daß sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Daß der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 124/2003)

(3) Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei

der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Bei Versäumnis einer Beschwerdefrist (§ 245) oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) gilt § 249 Abs. 1 dritter Satz sinngemäß. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

(4) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag unter gleichzeitiger Nachholung der versäumten Handlung auch bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.“

1. Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob die vom StV gestellten Wiedereinsetzungsanträge betreffend Rückzahlung der Lohnsteuer, jeweils für die Jahre 2003, 2004 und 2005 binnen drei Monate ab Wegfall des behaupteten Hindernisgrundes beim gemäß § 18 Abs. 1 Z. 1 AVOG 2010 zuständigen FA BEO eingebbracht worden sind.

Es steht fest, dass der steuerliche Vertreter die Zuständigkeit der Abgabenbehörde verkannt hat und sowohl den Antrag vom 29.12.2011 betreffend WE-RE-LSt 2003 als auch das Schreiben vom 12.4.2013 mit den Wiedereinsetzungsanträgen betreffend RE-LSt 2004 und 2005 an das Finanzamt Graz-Stadt gerichtete und bei dieser Abgabenbehörde eingebbracht hat.

Ferner steht auf Grund der Aktenlage fest, dass der Antrag vom 29.12.2011 beim unzuständigen Finanzamt keine Behandlung erfahren hat und erst mit Begleitschreiben vom 8.4.2013 an die zuständige Stelle weitergeleitet wurde. Ebenso ist auf Grund der eindeutigen Aktenlage erwiesen, dass beim FA BAO Wiedereinsetzungsanträge betreffend Rückzahlung der LSt für 2004 und 2005 erst mit dem Erhalt des Schreibens vom 12.4.2013 eingegangen sind.

Ob die unbelegte und Widersprüche aufweisende Darstellung des StV, er habe mit einbeschriebenen Brief vom 28.12.2011 bereits Wiedereinsetzungsanträge betreffend Rückerstattung der Lohnsteuer für 2004 und 2005 an das FA Graz Umgebung gestellt, als glaubhaft oder nicht glaubhaft zu beurteilen ist, hat im Lichte der maßgeblichen Rechtslage nach § 50 BAO i.V.m. § 13 Abs. 2 AVOG keine Bedeutung. Eine weitere Behandlung dieser Beweisfrage war daher entbehrlich.

Ausschlaggebend ist nämlich einzig der Umstand, wann die Anträge bei der zuständigen Abgabenbehörde, dem FA BEO, eingelangt sind. Das war nach der eindeutigen Aktenlage jedenfalls nicht vor dem April 2013.

Dass die im April 2013 beim FA BEO eingebrochenen Anträge auf WE-RE-LSt 2003, 2004 und 2005 in keinem Fall innerhalb der gesetzlichen Dreimonatsfrist gestellt worden sind, ist so offensichtlich, dass auch dieser Umstand keiner weiteren Darstellung mehr bedarf.

Die Wiedereinsetzungsanträge sind daher schon aus diesem Grunde – nämlich wegen Einbringung nach Ablauf der Dreimonatsfrist gemäß § 308 Abs. 3 BAO - in den angefochtenen Bescheiden zu Recht abgewiesen worden.

2. Vorliegen des erklärten Wiedereinsetzungsgrundes

Die Abgabepflichtige hat den behaupteten Wiedereinsetzungsgrund im Wiedereinsetzungsantrag glaubhaft zu machen. Es sind bereits im Antrag taugliche Bescheinigungsmittel beizubringen. Das Vorliegen von Wiedereinsetzungsanträgen ist nur in jenem Rahmen zu untersuchen, der durch die Behauptungen der Wiedereinsetzungswerberin abgesteckt wurde (vgl. Ritz, BAO⁵, § 303, Tz 19 mwH).

Die Bf. behauptet, auf Grund eines nicht vorwerfbaren Irrtums die Steuerrechtslage bis Dezember 2011 dahingehend verkannt zu haben, dass in den Jahren 2003 bis 2005 (sowie auch in den Vor- und Folgejahren) nicht der Republik Österreich sondern

Deutschland das Besteuerungsrecht an ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

2.1. Vorliegen eines Rechtsirrtums

Der in den Ermittlungsberichten des Finanzamtes Ulm dargestellte Sachverhalt ist mit zahlreich, angeführten Beweisquellen untermauert. Wie dort ausgeführt, haben die Bf. und zwölf weitere Personen, darunter auch der Organvertreter ihres damaligen Arbeitgebers, durch ihr nachfolgendes, wohlwollendes Verhalten, das im Bericht ausführlich dargestellte Sachverhaltsgeschehen der Einkommensteuerhinterziehung mittels Vortäuschung von Wohnsitten in Österreich, an denen ein Lebensmittelpunkt bestünde, direkt oder indirekt eingestanden. Die Bf. und ihr Ehegatte haben anerkannt, dass das deutsche Finanzamt auf Grund des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung über die normale Verjährungsfrist hinaus für vergangene Zeiträume die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag zurück bis zum Jahr 1999 festsetzt. Allein die ansonsten verjährte Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2004 beträgt bei der Bf. und ihrem Ehemann rund € 311.000. Die Beweisführung bis zum Grad der Gewissheit des Vorliegens der im Ermittlungsbericht dargestellten Steuerhinterziehung mittel Scheinwohnsitzen in Österreich lag aber bei der deutschen Abgabenbehörde und Finanzstrafbehörde. Die Bf. traf daher in diesen Verfahren nicht das Risiko der Beweislast.

Die vom StV anlässlich der fernmündlichen Besprechung dieses Rechtsmittelverfahrens im Februar 2018 abgegebene Erklärung, die Bf. (und auch die anderen an dem Steuerbetrugsmodell beteiligten Täter) hätten lediglich aus verfahrenstaktischen Gründen die Feststellungen der deutschen Abgabenbehörde und Finanzstrafbehörde anerkannt und geständig mitgewirkt, ist vor dem aufgezeigten Hintergrund für völlig unglaublich zu erachten.

Die Bf. ist dem klaren und mit Beweisen abgesicherten Sachverhalt in den Ermittlungsberichten der Steuerfahndung Ulm, dass sie unter Mitwirkung ihres Arbeitgebers zum Zwecke der Steuerhinterziehung einen Scheinwohnsitz und an diesen anknüpfend bewusst zu Unrecht, die Versteuerung ihrer Lohneinkünfte in Österreich herbeigeführt hat, mit nichts entgegengetreten. Es gibt weder eine substantivierte Sachverhaltsdarstellung zu der Wohnung in der Steiermark und dortigen Aufenthalten der Familie Bf-T. (mit ihrer im Dezember 2002 geborenen Tochter) noch irgendwelche Nachweise dazu.

Die bloße strikte Behauptung der Bf., sie habe in der Steiermark tatsächlich einen Wohnsitz, an dem sie sich regelmäßig aufgehalten habe, gehabt und habe sich hinsichtlich der Steuerpflicht ihrer Lohneinkünfte in Österreich bis Dezember 2011 in einem nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum befunden, ist im Hinblick auf die ihr bekannte Beweislage aus den Ermittlungsberichten, für die Glaubhaftmachung des erklärten Wiedereinsetzungsgrundes jedenfalls nicht hinreichend.

Die angefochtenen Abweisungsbescheide sind somit auch deshalb zu Recht von der belangten Behörde erlassen worden, weil der behauptet Wiedereinsetzungsgrund eines nicht grob vorwerfbaren Rechtsirrtums nicht glaubhaft ist.

Im Übrigen ist durch die Ermittlungsberichte auch detailliert dokumentiert, dass bereits am 6. Juli 2011 bei der Bf. und bei den anderen in das Steuerbetrugsmodell involvierten Arbeitnehmern sowie beim Arbeitgeber und seinem Organvertreter (Herrn AG.) großangelegte Hausdurchsuchungen und Beweismittelbeschlagnahmen erfolgten. Gleichzeitig wurden allen Beschuldigten die Einleitungsbeschlüsse wegen Verdachts der Hinterziehung der Einkommensteuer unter Darstellung des relevanten Sachverhaltes bekannt gegeben. Selbst wenn die Behauptungen der Bf. in ihren Wiedereinsetzungsanträgen zutreffend wären, kann jedenfalls ab diesem Zeitpunkt (Juli 2011) kein beachtlicher Rechtsirrtum hinsichtlich der tatsächlichen Steuerpflicht ihrer Lohneinkünfte mehr vorliegen. Bei gehöriger Aufmerksamkeit hat die ab Mitte Juli 2011 wegen dieser Steuerfragen rechtskundig vertretene Bf. die tatsächliche Rechtslage erkennen müssen.

Am 18.8.2011 wurde der Steuerfahndung des FA Ulm per E-Mail mitgeteilt, dass die Eheleute Bf und T. voraussichtlich die Steuerklärungen zur Versteuerung ihrer Einkünfte in Deutschland durch Rechtsanwalt Y. erstellen und einreichen lassen.

Auch ungeachtet der Einbringung der Wiedereinsetzungsanträge bei der unzuständigen Abgabenbehörde durch den österreichischen steuerlichen Vertreter wird im gegenständlichen Fall mit einem im Dezember 2011 gestellten Antrag das Tatbestandmerkmal der Dreimonatsfrist des § 308 Abs. 3 BAO daher nicht erfüllt.

Die Bescheidbeschwerde waren somit ohne eine Aussicht auf Erfolg und spruchgemäß abzuweisen.

Abschließend ist anzumerken, dass durch die an diesem Steuerbetrugsmodell teilnehmenden Tätern missbräuchlich die österreichische Steuerhoheit zum Zweck der Hinterziehung der Einkommensteuer in ihrem Ansässigkeitsstaat in Anspruch genommen wurde. Ein solches Verhalten schadet dem Ansehen des österreichischen Steuersystems im Ausland und verursacht der Republik Österreich durch willkürlich herbeigeführte Steuerverfahren erhebliche Verwaltungsmehrkosten.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Lösung des gegenständlichen Falls war von der Beurteilung der Tatsachenfrage abhängig, ob die Bf. die Wiedereinsetzungsanträge rechtzeitig innerhalb

der Dreimonatsfrist des § 308 BAO eingebracht hat und ob der behauptete Wiedereinsetzungsgrund eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums als glaubwürdig zu erachten ist. Da die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes keiner ordentlichen Revision zugänglich ist und eine Rechtsfrage von rechtserheblicher Bedeutung nicht zu behandeln war, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 14. März 2018