



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 22. Juni 2005 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 bis 2000 sowie betreffend Einkommensteuer 1994 bis 2001 entschieden:

- I.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.
- II.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1994 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- III.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden des Finanzamtes A vom 22.6.2005 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Mit demselben Ausfertigungsdatum wurden (berichtigte) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2000 sowie ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 erlassen.

Aus der Begründung der Einkommensteuerbescheide geht hervor, dass für die Ermittlung des Betrages (an Einkünften aus selbständiger Arbeit) die vom Abgabepflichtigen vorgelegten Bestätigungen über die erhaltenen Aufsichtsratsvergütungen abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 herangezogen (1994 bis 2000) bzw. die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im

Schätzungswege ermittelt wurden (2001). In der zu den Wiederaufnahmsbescheiden ergangenen, gesonderten Begründung vom 27.6.2005 wurde ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO), weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie aus der Aktenlage hervorgeht, wurde der Kunde über die Ausbezahlung einer Aufsichtsratsvergütung von der B informiert (1994 bis 2001).

Obwohl der Kunde auf dem Formular für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung hingewiesen wurde, jene Einkünfte bekannt zu geben, welche er neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhalten hatte, unterließ er die Mitteilung dieser Einkünfte.

Wegen dieser Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hat der Kunde eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Da die Finanzbehörde durch die Zustellung von Schriftsätzen an den Kunden (hinsichtlich Einkommensteuer für 1994 bis 2001) eine Unterbrechungshandlung gesetzt hat, ist auch keine Verjährung eingetreten."

In der beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Berufung vom 26.7.2005 wurde vorgebracht: Die Abgabenbehörde (erster Instanz) stelle ausdrücklich fest, dass lediglich eine Abgabenverkürzung bewirkt worden sei. Dies bestätige eindeutig, dass keine vorsätzliche Abgabenverkürzung gegeben sei, was auch von der Abgabenbehörde nicht im Geringsten nachgewiesen worden sei. Es sei daher eine Wiederaufnahme, wenn überhaupt, nur im Rahmen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung möglich und der gesetzliche Rahmen hierfür einzuhalten. Es werde daher beantragt, sämtliche Bescheide aufzuheben und die Abgabenschuld mit Null S festzusetzen.

In einem "Nachtrag" vom 28.7.2005 wurde "nochmals mitgeteilt", dass nach den falschen gesetzlichen Bestimmungen geprüft worden sei. Auf Grund der vorgehaltenen Tatsachen wäre nämlich sofort eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 1 Finanzstrafgesetz durchzuführen gewesen. Demnach wäre dem Berufungswerber die Rechtswohltat eines Verdächtigen bzw. Beschuldigten zugestanden. Bis heute gehe man jedoch rechtswidrig nach der BAO vor. Da das Prüfungsverfahren unrichtig durchgeführt worden sei, seien auch die erlassenen Bescheide nichtig und aufzuheben.

Von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt (nach Verständigung von der unmittelbar beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Berufung) Abstand genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der Berufungswerber bekämpft die Rechtmäßigkeit der Bescheide mit dem Einwand der Verjährung.

Die Bemessungsverjährung befristet das Recht eine Abgabe festzusetzen. Darüber hinaus hindert sie – der Anordnung des § 304 BAO zufolge – die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren.

Die Verjährungsfrist beträgt im allgemeinen fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 erster Satz BAO). Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO). Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (insbesondere für Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist.

2.) Bei den Verjährungsbestimmungen handelt es sich um keine Normen des materiellen Rechts, sondern um solche des Verfahrensrechts. Es kommt daher für die Anwendung der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden (neuen) Verjährungsbestimmungen nicht auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches an, sondern auf den Zeitpunkt ihrer Anwendung, im vorliegenden Fall auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der angefochtenen Bescheide mit deren Zustellung im Jahre 2005 (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist das neue Recht im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 57/2004 wurden ua. die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (§ 207 Abs. 2 BAO) sowie die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) verkürzt.

Gemäß § 323 Abs. 16 erster Satz BAO sind ua. die §§ 207 und 209 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten.

3.) Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1994 ist damit verjährt: der Abgabenanspruch ist mit Ablauf des Jahres 1994 entstanden. Zum 31.12.2004 ist absolute Verjährung eingetreten (§ 209 Abs. 3 BAO).

Die Ausnahmebestimmung des zweiten Satzes des § 323 Abs. 16 BAO, der zufolge § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 für bestimmte Nachforderungen erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft tritt, ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die Nachforderung an Einkommensteuer 1994 wurde nicht "auf Grund" bzw. "als Folge" (BGBl. I Nr. 180/2004) einer Außenprüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO geltend gemacht. Die betreffenden Ermittlungsschritte wurden in Anwendung des § 144 BAO gesetzt. Ein Prüfungsauftrag (§ 148 BAO) ist nicht ausgefertigt worden.

4.) Unbestritten ist, dass der Abgabepflichtige die strittigen Aufsichtsratsvergütungen in seinen Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen hat und in den diesbezüglichen Formularen darauf hingewiesen wurde, auch jene Einkünfte bekannt zu geben, die neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezogen wurden. Es trifft auch zu, dass in der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide (vom 27.6.2005) nicht ausdrücklich die Rede davon ist, der Berufungswerber habe Abgaben "hinterzogen". Dennoch ist das Finanzamt ersichtlich davon ausgegangen, dass Abgaben nicht etwa bloß fahrlässig verkürzt, sondern im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG hinterzogen wurden. Diese Beurteilung erweist sich im Ergebnis als zutreffend:

a.) Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem – nach außen hin nicht erkennbaren – Willensvorgang. Es ist aber aus dem nach außen hin in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen. Die diesbezüglichen Folgerungen erweisen sich als Ausfluss der freien Beweiswürdigung der Behörde (VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, uva).

b.) Wie von der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellt wurde, hat der Berufungswerber zumindest seit dem Jahr 1992 von einer Wohnbaugesellschaft Aufsichtsratsvergütungen bezogen, die in Entsprechung der eingetretenen kollektivvertraglichen Erhöhung der Gehälter in C von Jahr zu Jahr angehoben wurden (1992: 24.724 S; 1993: 26.010 S; 1994: 27.336 S; 1995: 28.430 S; 1996: 29.454 S; 1997: 30.102 S; 1998: 30.854 S; 1999: 31.316 S; 2000: 31.910 S; 2001: 32.516 S). Diese Vergütungen sind jeweils auf das Konto des Berufungswerbers Nr. XX bei der D überwiesen worden. Darauf wurde der Berufungswerber mit Schreiben der Wohnbaugesellschaft, die jeweils in der Jahresmitte ausgefertigt wurden, ausdrücklich aufmerksam gemacht.

c.) Der Berufungswerber war in den Jahren 1992 bis 2001 als E der späteren F und damit in leitender Position tätig. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht von Aufsichtsratsvergütungen kann daher vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150, zur Kenntnis der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von

Beratungshonoraren, sowie VwGH 25.3.1999, 97/15/0056). Sie wurde auch gar nicht bestritten.

d.) Der Berufungswerber brachte zwar in seinem Schreiben vom 30.4.2003 vor, dass den Vergütungen Ausgaben gegenüber gestanden seien, die mindestens in dieser Höhe angefallen sind. Dem Ersuchen vom 7.5.2003, diese Ausgaben belegmäßig nachzuweisen und eine Aufstellung der erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1992 bis 2001 vorzulegen, wurde aber lediglich mit dem Hinweis begegnet, dass verschiedene Ausgaben, insbesondere Fahrtkosten, von der Wohnstätte nach A entstanden sind und er der "Meinung und Annahme" gewesen sei, dass dadurch für ihn unter Berücksichtigung all dieser Umstände und seines Einkommens als Dienstnehmer der H kein Gewinn verblieben sei (weshalb die Abgabe von gesonderten Steuererklärungen unterblieben sei). Zudem gebe es "offenbar" auch Freigrenzen, die bei Berücksichtigung des eigenen Aufwands nicht überschritten würden. Ein belegmäßiger Nachweis des Aufwands sei nicht möglich (Schr. des anwaltlichen Vertreters vom 5.6.2003).

Wenngleich noch in der Berufung vom 18.11.2003 bemängelt worden war, dass "entsprechende Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bisher nicht zum Abzug gekommen sind", wurden solche nicht konkretisiert. Über Ersuchen des Finanzamts vom 8.11.2004, die in der Berufung geltend gemachten Werbungskosten und Betriebsausgaben für das jeweilige Jahr mittels Aufstellung nachzuweisen, wurde bloß mitgeteilt, dass keine Belege vorhanden seien, die zu einer Berücksichtigung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben führen könnten (Tel. v. 23.11.2004). In den angefochtenen Bescheiden wurden dem Berufungswerber pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 12 % bzw. 6 % der Einnahmen zugestanden. In der Berufung wird nicht einmal behauptet, dass ihm höhere Ausgaben erwachsen sind.

e.) Die zunächst vorgetragene Behauptung, dass dem Berufungswerber weiter gehende Aufwendungen entstanden sind, erscheint nicht glaubwürdig, zumal er – vom völlig unbestimmt gebliebenen Einwand von Fahrten nach A (zugleich Dienstort) abgesehen – keinerlei Aufwendungen zu bezeichnen, geschweige denn nachzuweisen oder glaubhaft (§ 138 BAO) zu machen vermochte. Aufsichtsratsvergütungen wurden über viele Jahre hinweg (zumindest seit dem Jahr 1992) bezogen. Für kein einziges dieser Jahre vermochte der Berufungswerber eine Aufstellung von Ausgaben vorzulegen. Es erscheint auch im Hinblick auf die Art der bezogenen Einnahmen völlig unglaublich, dass ihm Aufwendungen in nennenswerter Höhe erwachsen sind, zumal sich der Sitz der Wohnbaugesellschaft gleichfalls in A befunden hat und nicht behauptet worden ist, die Sitzungen hätten an einem anderen Ort stattgefunden.

Die kassierten Beträge waren nicht in einem Maße geringfügig, dass der Berufungswerber mit gutem Grund der Ansicht sein durfte, dass eine Steuerpflicht nicht besteht. Seine Verantwortung schließt es gerade nicht aus, dass er eine Steuerpflicht ernsthaft für möglich gehalten und sich mit dieser abgefunden hat. Voraussetzung der Annahme eines bedingten Vorsatzes

ist nämlich nicht das Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente. Es genügt das Wissen um die Möglichkeit in einem konkreteren Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht (VwGH 21.12.2000, 97/16/0404, ua). Das Verhalten wurde über eine Vielzahl von Jahren bei ständig steigenden Beträgen gesetzt und damit über einen langen Zeitraum beibehalten. Worauf sich die "Annahme", offenbar bestehende Freigrenzen würden nicht überschritten, jahresbezogen zu gründen vermochte, wurde nicht erläutert.

5.) Ist danach aber davon auszugehen, dass Abgaben hinterzogen wurden, sind die angefochtenen Bescheide (mit Ausnahme jener für das Jahr 1994; siehe Pkt. 3 oben) rechtmäßig ergangen: Die Verjährungsfrist betrug sieben Jahre.

a.) Für die Jahre 1995 bis 2000 sind – in Entsprechung der eingereichten Abgabenerklärungen – innerhalb dieser Frist Einkommensteuerbescheide ergangen, und zwar für das Veranlagungsjahr 1995 am 7.1.1997, für das Veranlagungsjahr 1996 am 22.3.1999, für das Veranlagungsjahr 1997 am 18.1.1999, für das Veranlagungsjahr 1998 am 21.7.2000, für das Veranlagungsjahr 1999 am 21.11.2001 und für das Veranlagungsjahr 2000 ebenfalls am 21.11.2001. Da diese Bescheide als eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO anzusehen sind, verlängerte sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, d.h. von sieben auf acht Jahre.

b.) Die im Jahr 2005 ausgefertigten Bescheide sind daher für die Veranlagungsjahre *1997 bis 2001* jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

c.) Für die Veranlagungsjahre *1995 und 1996* wurden in den Jahren 2003 und 2004 Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO gesetzt, und zwar durch die Schreiben des Finanzamts vom 7.4.2003 mit Fristsetzung 18.4.2003 und vom 7.5.2003 mit Fristsetzung 16.5.2003 (diese Schreiben haben sich auf "Aufwandsentschädigungen ab 1992" bezogen); weiters die - als Bescheide intendierten - Erledigungen des Finanzamts vom 29.10.2003 (die Berufung gegen diese Erledigungen wurde mit Bescheid vom 14.7.2004 zurückgewiesen) und vom 13.7.2004, schließlich das bereits erwähnte Schreiben vom 8.11.2004 sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 23.11.2004.

d.) Die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Nachforderungen resultieren auch ausschließlich aus den strittigen Aufsichtsratsvergütungen (arg. "soweit", § 207 Abs. 2 BAO). Verjährung war daher hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 bis 2001 nicht eingetreten.

6.) Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1996 bis 2001 wären im Übrigen auch dann noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen, wenn nicht vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen wäre:

a.) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 ist als Erstbescheid zu werten (dem entsprechend erfolgte keine Wiederaufnahme des Verfahrens). Die Verjährungsfrist von fünf Jahren wäre zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Bescheides noch nicht abgelaufen.

b.) Die Verjährungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bis 2000 hätte sich auf Grund der unter Pkt. 5 a.) erwähnten Bescheide – dem § 209 Abs. 1 erster Satz BAO zufolge - auf sechs Jahre verlängert (somit beispielsweise für das Jahr 1997 auf Ende 2003). Die unter Pkt. 5 c.) erwähnten Amtshandlungen der Jahre 2003 und 2004 hätten eine Verlängerung der Verjährungsfrist um jeweils ein weiteres Jahr zur Folge gehabt (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Verjährung wäre vor Ablauf des Jahres 2005 noch nicht eingetreten.

c.) Hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 wäre auf die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO Bedacht zu nehmen. Danach gilt § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Eine Unterbrechungshandlung setzt voraus, dass Verjährung noch nicht eingetreten ist. Dies trifft im vorliegenden Fall (auf dem Hintergrund der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO) zwar für die Einkommensteuer des Jahres 1996 zu, nicht jedoch für die Einkommensteuer des Jahres 1995.

Die Verjährungsfrist (von fünf Jahren) hinsichtlich des Jahres 1996 wurde im Jahr 1999 (durch die Erlassung des Erstbescheids vom 22.3.1999) unterbrochen. Sie begann im Jahr 2000 neu zu laufen. Sie wurde durch die Amtshandlungen der Jahre 2003 und 2004 (siehe Pkt. 5 c.) oben) – innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn Jahren - jeweils neuerlich unterbrochen.

Die Verjährungsfrist (von fünf Jahren) hinsichtlich des Jahres 1995 wurde im Jahr 1997 (durch die Erlassung des Erstbescheids vom 7.1.1997) unterbrochen und begann im Jahr 1998 neu zu laufen. In den Jahren 1998 bis 2002 kam es jedoch zu keiner neuerlichen Amtshandlung. Die Amtshandlungen der Jahre 2003 und 2004 vermochten die nach altem Recht bereits abgelaufene Verjährungsfrist nicht mehr zu unterbrechen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 (mit Ausfertigungsdatum 22.6.2005) erweist sich aber dessen ungeachtet als rechtmäßig ergangen, weil vom Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe ausgegangen werden musste (siehe Pkte 4.) und 5.) oben).

7.) Die angefochtenen Bescheide sind zwar das Ergebnis von Ermittlungen der Abgabenbehörde. Sie sind (wie ausgeführt) aber nicht in der Folge einer Außenprüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO ergangen. Die Bestimmung des § 99 Abs. 2 FinStrG könnte zudem nur den Veranlassungsgrund, nicht hingegen die verfahrensrechtliche Grundlage einer Außenprüfung bilden (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165, uva). Davon abgesehen wurden die Ermittlungsschritte des Jahres 2003 von der Abgabenbehörde gesetzt. § 99 Abs. 2 FinStrG regelt hingegen die Befugnis der "Finanzstrafbehörde".

Soweit der Berufungswerber darauf verweist, dass "bis heute" rechtswidrig nach der BAO vorgegangen werde, gilt es darauf zu verweisen, dass der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO zwar nach den Bestimmungen des § 33 FinStrG zu beurteilen ist, die Abgabenbehörde jedoch – solange eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt – sehr wohl berechtigt ist, die Hinterziehung als Vorfrage im Abgabenverfahren zu beurteilen. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien sind diesfalls – für Zwecke der Abgabefestsetzung – von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.2.2004, 99/15/0127, uva). Auf die Ausführungen zu den Punkten 4.) und 5.) dieses Bescheides wird verwiesen.

8.) Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO). Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 scheidet der (neue) Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen (§ 273 Abs. 1 lit. a BAO). Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. September 2005