

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, Großbritannien, vertreten durch bpv Hügel Rechtsanwälte OG, Enzersdorfer Straße 4, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 5.12.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 7.11.2013 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO in nichtöffentlicher Sitzung vom 23.2.2017 zu Recht erkannt:

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 26. Februar 2013 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) eine Nachsicht wie folgt:

In zwei Bescheiden vom 8. Juni 2004 sei eine Nachzahlung der Einkommensteuern für die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 in der Höhe von insgesamt Euro 756.197,25 festgesetzt worden. Da die Geltendmachung dieses Abgabenanspruches mit sachlicher Unbilligkeit behaftet sei, werde gemäß § 236 Abs. 1 BAO der Antrag gestellt, diese Abgabenschuldigkeit vollständig nachzusehen, auf die Einhebung zu verzichten und die betreffende Forderung (samt angelaufener Aussetzungszinsen) abzuschreiben.

Dieser Antrag begründe sich wie folgt:

### 1. Sachverhalt

a) In den Jahren 1997 und 1998 sei der Antragsteller, ein holländischer Staatsangehöriger, Vorstandsvorsitzender der Bank-1 (Bank-1), die österreichische Tochtergesellschaft der Bank-2 (Bank-2), gewesen. Gleichzeitig habe die Bank-2 die Gesellschaft des Antragstellers, die T-AG, mit der Privatisierung der Bank-1 betraut.

- b) Ein von der Bank-2 beauftragtes Gutachten der Steuerberatungskanzlei Ernst & Young vom 30. Mai 1997 habe vorab die Unbedenklichkeit dieser Gesellschafts- und Vertragsstruktur bestätigt. Dem Antragsteller sei hinsichtlich seiner österreichischen Steuerposition zugesichert worden, dass seine Beteiligung an der Liechtensteinischen T-AG keine einkommensteuerrelevanten Auswirkungen in Österreich haben würde, sofern die Gesellschaft in dem betreffenden Zeitraum kein Einkommen (Gehälter, Dividende, etc.) ausschütte.
- c) In der Folge habe der Antragsteller das Vorstandsgehalt der Bank-1 ordnungsgemäß in Österreich versteuert, während die T-AG ihre Einkünfte der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragssteuer (Steuersatz 15 %) unterworfen habe. In den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren 1997 und 1998 seien keine Auszahlungen der T-AG an ihren Gesellschafter erfolgt, weder in Form eines Gehaltes, einer Dividende, einer möglicher Weise verdeckten Gewinnausschüttung noch aus irgendeinem anderen Rechtsgrund.
- d) Infolge einer anonymen Anzeige vom 19. Dezember 2000 habe die österreichische Finanzbehörde am 23. November 2001 eine Hausdurchsuchung beim Antragsteller durchgeführt. Im Zuge dieser Beweisaufnahme habe die Finanzbehörde u.a. auch die liechtensteinische Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für die Jahre 1997 und 1998 sichergestellt. Zudem habe der Antragsteller der Finanzbehörde am 22. Juli 2003 eine Ansässigkeitsbestätigung vorgelegt, worin die liechtensteinische Steuerverwaltung bescheinigt habe, dass es sich bei der T-AG um eine in Liechtenstein kommerziell tätige Gesellschaft gehandelt habe, die der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragssteuer unterlegen gewesen sei.
- e) Daraufhin habe das Finanzamt am 20. August 2003 eine EAS-Abfrage an das Bundesministerium für Finanzen mit der Frage gerichtet, wie nun weiter im Abgabenprozess zu verfahren sei. In Beantwortung dieser Anfrage veröffentlichte das BMF am 1. September 2003 die Rechtsmeinung EAS 2346, wonach eine Ansässigkeitsbestätigung als Beweismittel im gegenständlichen Abgabenverfahren zu ignorieren sei, sofern die liechtensteinische Steuerverwaltung nicht den Nachweis erbringen könne, dass sie die darin enthaltenen Informationen auch ausreichend geprüft hätte. Zudem sei das österreichische BMF nur auf Ersuchen Liechtensteins bereit, in ein Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein (DBA Ö-FL) einzutreten (SWI 2003, 445).
- f) Am 8. Juni 2004 habe die Finanzbehörde zwei Bescheide ausgefertigt, worin vom Antragsteller ein Betrag von insgesamt Euro 756.197,25 als Nachzahlung der Einkommensteuern für die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 gefordert worden sei. Die österreichische Behörde habe die Einkünfte der liechtensteinischen T-AG dem damals in Österreich ansässigen Gesellschafter, dem Antragsteller, bei der Berechnung seiner Einkommensteuer persönlich zugerechnet, obwohl es in diesem Zeitraum nie eine solche Ausschüttung an den Anteilseigner gegeben habe. Wie die diesbezügliche Gesellschaftssteuerrechnung für die Jahre 1997 und 1998 belege, seien die Einkünfte der

T-AG zudem bereits in Liechtenstein besteuert worden. Diese Doppelbesteuerung sei mit § 22 BAO begründet worden: Die T-AG sei eine funktionslose Sitzgesellschaft und einer solchen Missbrauchsgestaltung könnten steuerlich keine Einkünfte zugerechnet werden.

g) Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012 hätten diese Steuerbescheide Rechtskraft erlangt. Mit Rücksicht auf die von den liechtensteinischen Behörden erteilten Informationen habe sich dieses Urteil jedoch ausdrücklich von § 22 BAO als Rechtfertigung für die gegenständliche Besteuerung distanziert. Stattdessen sei nunmehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO als ausschließliche Begründung der vorliegenden steuerlichen Einkünftezurechnung herangezogen worden: Die Leistungen der T-AG wären von ihrem Gesellschafter persönlich erbracht worden, sodass die daraus ergebenden Einkünfte steuerlich auch dem Bf. zuzurechnen wären. Trotz entsprechender Anregung des Antragstellers vom 28. September 2009 habe sich der VwGH in dieser Entscheidung zudem geweigert, in der gegenständlichen Causa eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.

h) Bislang seien vom Finanzamt noch keine Maßnahmen zur Vollstreckung dieser nunmehr rechtskräftigen Abgabenforderungen gesetzt worden. Am 29. März 2005 habe der Antragsteller seinen Wohnsitz zurück nach England verlegt (und Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft vorab entsprechend informiert). Dieser Wohnsitzwechsel sei zurückzuführen gewesen auf das in Österreich wegen des Verdachts auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung anlässlich desselben Tatbestandes ebenfalls 2001 gemäß § 33 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren, das ein Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung des Antragstellers dargestellt habe (LGS Wien GZ-1; LGZRS Wien GZ-2; EGMR Beschwerde Nr. GZ-3). Da das Vereinigte Königreich die EU-Beitreibungsrichtlinie jedoch bereits 2008 ratifiziert habe, sei eine mögliche Vollstreckung der vorliegenden Abgabenforderung durch diesen Weg auf keinerlei Weise beeinträchtigt gewesen.

## **2. Zulässigkeit**

a) Gemäß § 3 der Verordnung zu § 236 BAO (BGBI 435/2005) liege eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruchs

- von Rechtsauslegungen des VwGH abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien;

- zu einer internationalen Doppelbesteuerung führe, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegenstehe.

b) Beide Voraussetzungen seien in der gegenständlichen Causa erfüllt:

- Das VwGH Erkenntnis 2008/13/0012 rechne dem Gesellschafter die Einkünfte der T-AG im Wesentlichen mit der Begründung zu, dass es sich hierbei in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO um eine Vergütung für eine höchstpersönliche Leistung

handle, die demjenigen zuzurechnen wäre, der die Leistung höchstpersönlich erbringe (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; Wartungserlass 2008/2 zu EStR 2000, Tz 104). Diese Judikatur stehe in direktem Widerspruch zu vorheriger Auslegungen des § 21 BAO: „*So erfolgt keine Zurechnung der Einkünfte einer GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an deren Alleingesellschafter (...) nur deshalb, weil die für die Tätigkeit der GmbH notwendigen Leistungen (...) von dem Gesellschafter erbracht werden*“ (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280). „*Der Umstand, dass der Alleingesellschafter oder Mehrheitsgesellschafter einer GmbH deren Willensentschlüsse bestimmt, bedeutet nicht, dass Einkunftsquellen und Einkünfte der GmbH nicht dieser, sondern dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen seien*“ (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280). „*Die gemäß § 21 Abs. 1 BAO (...) anzustellende wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert*“ (VwGH 23.6.1995, 93/17/0461; VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). „*Im Fall der Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft kann diese nicht als Steuersubjekt negiert und die Unternehmenstätigkeit einer natürlichen Person fingiert werden*“ (VwGH 10.12.1991, 91/14/0154).

- Bei seinem Zuzug nach Österreich habe der Antragsteller darauf vertrauen dürfen, dass die österreichischen Behörden und Gerichte den Vertrag über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRV) einhalten und das DBA zwischen Österreich und Liechtenstein respektieren würden (Vertrauensgrundsatz, EuGH 15.2.1996, C-63/93, *Duff*, Rn 20). Noch vor dem Zuzug sei Ernst & Young mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt worden. Auf Grund der zitierten VwGH-Judikatur habe dieser Steuerberater dem Antragsteller im Gutachten vom 30. Mai 1997 zugesichert, dass seine Beteiligung an der liechtensteinischen T-AG keine einkommensteuerrelevanten Auswirkungen in Österreich haben würde, sofern die Gesellschaft keine Einkünfte (Gehalt, Dividende, etc.) ausschütte. Hätte der Antragsteller auch nur geahnt, dass die österreichischen Behörden und Gerichte die §§ 21 und 22 BAO heranziehen würden, um das DBA mit Liechtenstein außer Kraft zu setzen bzw. den EWR-Vertrag zu missachten, dann wäre er die Verträge mit der Bank-2 nie eingegangen und in der Folge auch nicht nach Österreich gezogen. Wie nachfolgend aufgezeigt werde, führe die Verletzung des EWR-Vertrages im vorliegenden Fall jedoch zu einer internationalen Doppelbesteuerung, die sich auch nicht durch eine Einigung in einem Verständigungsverfahren beseitigen ließe.

### **3. Verletzung des Art. 40 des Vertrages über den Europäischen Wirtschaftsraum**

a) Die Frage, ob die vorliegende steuerliche Einkünftezurechnung eine Verletzung der Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit darstelle, sei vom EuGH bereits hinlänglich ausjudiziert. Für die Beurteilung der vorliegenden Causa sei die Rechtssache *Columbus Container Services BVBA & Co* (EuGH 6.12.2007, C-298/05) von besonderer Bedeutung. In dieser Causa sei der EuGH davon ausgegangen, dass die verfahrensgegenständliche Gesellschaft eine Kommanditgesellschaft belgischen Rechts sei, woran mehrere – in Deutschland ansässige – Gesellschafter beteiligt gewesen seien (*Columbus*, Rn 13f). Nach deutschem Recht sei eine Kommanditgesellschaft

eine Personengesellschaft (*Columbus*, Rn 18), die nach dem Transparenzprinzip besteuert würden. Das Transparenzprinzip besage, dass eine Personengesellschaft kein eigenständiges Steuersubjekt iSd Körperschaftsteuer sei, sodass deren Gewinn steuerlich den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werde. Wäre die *Columbus* also keine belgische, sondern eine deutsche Kommanditgesellschaft gewesen, dann wären ihre Gewinne steuerlich genauso bei den Gesellschaftern erfasst worden. Der EuGH habe schlussgefolgert, dass keine Diskriminierung auf Grund des Ortes des Sitzes der Gesellschaft vorgelegen sei, da belgische Personengesellschaften gegenüber in Deutschland ansässigen Personengesellschaften nicht benachteiligt würden (*Columbus*, Rn 40).

b) Im vorliegenden Fall handle es sich um eine liechtensteinische Aktiengesellschaft, mit einer in Österreich ansässigen natürlichen Person als Alleingeschafterin. Nach österreichischem Recht sei eine Aktiengesellschaft eine Kapitalgesellschaft, die nach dem Trennungsprinzip besteuert würden. Das Trennungsprinzip besage, dass eine Kapitalgesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt iSd Körperschaftsteuer sei, sodass die Besteuerung unabhängig von der Anteilseigner erfolge. Solange der von der Kapitalgesellschaft erzielte und versteuerte Gewinn nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werde, sondern in der Gesellschaft verbleibe (sogenannte Thesaurierung), erfolge keine Versteuerung beim Anteilseigner. Wäre die T-AG also keine liechtensteinische, sondern eine österreichische Aktiengesellschaft gewesen, dann wären ihre Einkünfte steuerlich bis zur Ausschüttung nicht beim Gesellschafter erfasst worden. Im gegenständlichen Fall liege deswegen eine Ungleichbehandlung und somit eine Verletzung der unionsrechtlich gewährleisteten Verkehrsfreiheiten vor, da in Österreich ansässige Anteilseigner von liechtensteinischen Kapitalgesellschaften steuerlich schlechter gestellt würden als in Österreich ansässige Anteilseigner von österreichischen Kapitalgesellschaften.

c) Fazit: Die vorliegende Besteuerung verletze Art. 40 des EWR-Vertrages, die Kapitalverkehrsfreiheit

#### **4. Verfassungswidrige Doppelbesteuerung**

a) Art. 18 Abs. 1 B-VG stipulierte das Legalitätsprinzip (*nulla poena sine lege*). Aus diesem Grundsatz würden sich u.a. das Bestimmtheitsgebot, das Rückwirkungsverbot und das Analogieverbot ableiten. Dieses Gesetzmäßigkeitsprinzip gelte auch im Abgabenrecht, wo es in Art. 5 F-VG verankert sei (*nullum tributum sine lege*). Auf einfachgesetzlicher Ebene sei das Analogieverbot abgabenrechtlich umgesetzt in § 4 Abs. 1 BAO, der besage, dass „*der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft*“. Gemäß § 2 Abs. 1 EStG sei „*der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat*“.

b) Durch die steuerliche Zurechnung der Einkünfte einer Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter werde eine Ausschüttung fingiert und einkommensbesteuert, die in

Wirklichkeit gar nicht stattgefunden habe (vgl. § 4 Abs. 1 BAO). Diese steuerliche Anwendung des Transparenzprinzips auf die thesaurierten Einkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft verstöße gegen das Analogieverbot (Art. 5 F-VG: *nullum tributum sine lege stricta*), sodass die internationale Doppelbesteuerung, die sich daraus ergebe, verfassungswidrig sei. Diese internationale Doppelbesteuerung lasse sich auch nicht im Zuge eines Verständigungsverfahrens (Art. 25 DBA Ö-FL) beseitigen, weil der österreichischen Einkommensbesteuerung der Verfahrenstitel fehle: Es werde Einkommen besteuert, das der Steuerpflichtige in Wahrheit nicht bezogen habe (vgl. § 2 Abs. 1 EStG).

## **5. Missbrauchsabwehrvorschriften zur Bekämpfung der Steuerflucht**

a) Nationale Maßnahmen, die die primärrechtlich garantierten Verkehrsfreiheiten beschränken würden, seien grundsätzlich verboten, könnten aber – unter gewissen Voraussetzungen – gerechtfertigt werden. Eine Beschränkung müsse durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt, erforderlich und geeignet sein, die vom Mitgliedstaat verfolgten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses tatsächlich zu erreichen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH würden sich nationale Missbrauchs vorschriften, die die Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit beschränken würden, unter gewissen Voraussetzungen als Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht rechtfertigen lassen (EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*).

b) Auf eine solche Rechtfertigung der vorliegenden Verletzung des Art. 40 des EWR-Vertrages ziele auch das VwGH-Erkenntnis 2008/13/0012:

- „Zu den auf das EWR-Abkommen gegründeten Bedenken hinsichtlich einer Anwendung der § 21 und 22 BAO kann es genügen, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur grundsätzlichen Vereinbarkeit des § 22 BAO mit Unionsrecht zu verweisen (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005). Für § 21 BAO kann nichts anderes gelten.“

- „Nach der Rechtsprechung des EuGH können die nationalen Gerichte im Einzelfall dem missbräuchlichen Verhalten des Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen, um ihm gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren. Dies gilt entsprechend für EWR-Recht.“

c) Die betreffende EuGH-Judikatur werde vom VwGH jedoch unvollständig zitiert und folglich dementsprechend fehlinterpretiert. Die Besteuerung von in ausländischen Kapitalgesellschaften thesaurierten Einkünften sei unionsrechtlich grundsätzlich unzulässig, es sei denn, sie werde auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Kriterien vorgenommen, die gewährleisten würden, dass nicht auch wirtschaftlich begründete Gesellschaften, sondern nur rein künstliche Gestaltungen von der Anwendung dieser Missbrauchsabwehrvorschriften erfasst werden könnten (*Cadbury Schweppes*, Rn 75):

„Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des

*Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.“*

In diesem richtungsweisenden Urteil habe der EuGH also die Bedeutung des Bestimmtheitsgebotes bei der Beurteilung der unionsrechtlichen Zulässigkeit von nationalen Missbrauchsabwehrvorschriften zur Bekämpfung der Steuerflucht hervorgehoben (Art. 5 F-VG, *nullum tributum sine lege certa*; VfGH 6.10.1981, G-7/81).

d) Der Schwerpunkt der diesbezüglichen Aktivitäten der EU-Kommission habe sich in den vergangenen zwanzig Jahren aber tatsächlich von der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art 293 EGV) verschoben auf die Verhinderung der doppelten Nichtversteuerung (vgl. EU-Kommission Aktionsplan C 8806 vom 6.12.2012). Zum besseren Verständnis der Anforderungen an die Bestimmtheit von solchen Gesetzesformulierungen nachfolgend ein kurzer Exkurs hinsichtlich der Entstehung von steuerlichen Missbrauchsabwehrvorschriften im internationalen Rechtsvergleich:

- Zur Abgrenzung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer gelte der Ausgangspunkt: Personengesellschaft würden nach dem Transparenzprinzip besteuert, Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip.
- Die Anwendung des Trennungsprinzips führe auf nationaler Ebene bereits zu einer Doppelbesteuerung, weil die Einkünfte der Kapitalgesellschaft zuerst der Körperschaftsteuer unterliegen und sie nach der Ausschüttung an den Anteilseigner dort nochmals besteuert würden. Um dieser innerstaatlichen Doppelbesteuerung entgegenzutreten, seien Beteiligererträge aus Kapitalgesellschaften in vielen OECD-Staaten gänzlich oder teilweise steuerbefreit (vgl. das „*Schachtelpatent*“ des § 10 KStG).
- Bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt tue sich erneut die Gefahr einer solchen Doppelbesteuerung auf. Deshalb hätten viele OECD-Staaten bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung miteinander abgeschlossen. Das OECD-Musterabkommen beschreibe die zwei Methoden zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung in Art. 23: Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode.
- In Abwesenheit einer harmonisierten europäischen Steuergesetzgebung würden insbesondere multinational tätige Unternehmen den gesamten Abgabendruck durch aggressive Steuerplanung zu optimieren versuchen. Die dazu entwickelten Strukturen würden meist den Einsatz von *hybriden Finanzinstrumenten* umfassen, die in den zwei Vertragsstaaten eines DBAs unterschiedlich behandelt würden. So würden sich zB bei *Cross Border Leasing* gewisse Kosten (sei es als Abschreibung oder als Leasingraten) steuerlich doppelt gelten machen lassen. Oder Dividenden würden – als abzugsfähige Zinszahlungen getarnt – von der Kapitalgesellschaft in dem einen Staat steuerlich abgesetzt und vom Anteilseigner in dem anderen Vertragsstaat steuerbefreit empfangen werden. Diese Strukturen hätten ein gemeinsames Ziel: Die doppelte Verlustberücksichtigung bzw. die doppelte Nichtbesteuerung von Gewinnen.
- Die EU-Mitgliedstaaten würden der missbräuchlichen Ausnutzung von Doppelbesteuerungsabkommen Einhalt zu gebieten versuchen. Zu diesem Zweck habe

die OECD ihre Mitgliedstaaten 1998 zur Einführung von Missbrauchsabwehrvorschriften nach dem angelsächsischen „*Controlled Foreign Company*“ (CFC)-Modell aufgerufen (OECD Ministerrat, „*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*“, Paris 1998, Empfehlung Nr. 1). Mittlerweile hätten die EU-Mitgliedstatten diese Empfehlung nahezu ausnahmslos auf die eine oder andere Art umgesetzt und detaillierte Missbrauchsabwehrvorschriften verabschiedet (vgl. zB die englische *CFC-Rules* oder das deutsche *Außensteuergesetz*).

e) Die österreichische Finanzbehörde sei einer solchen Gesetzgebung, dh einer klaren Regelung, die spezifiziere, auf welche ausländische Kapitalgesellschaften das Transparenzprinzip unter welchen Umständen anzuwenden sei, vom Anfang an skeptisch gegenübergestanden:

*„Lehnt man die Anwendbarkeit der in § 22 BAO verankerten Rechtsmissbrauchsfolgen im internationalen Steuerfall (mit Erfolg) ab, so wird dies nach dem Vorbild anderer Staaten zur Erlassung von besonderen Steueroasengesetzen mit Durchgriffsbesteuerung führen, deren Vollziehung aber erhebliche administrative Bürden sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung mit sich bringen wird. Besser wäre es – im Interesse aller Betroffenen – wenn die öffentliche Hand zu solchen Maßnahmen nicht gezwungen würde“* (Loukota, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 6/1991, 168).

f) Zehn Jahre später sei auch das österreichische Bundesministerium für Finanzen zur Einsicht gelangt gewesen, dass § 22 BAO und dessen Auslegung ein zu hohes Maß an Unsicherheit mit sich bringe. Deshalb habe es 2001 in Anlehnung an das deutsche Außensteuergesetz einen Gesetzesentwurf zur Begutachtung vorgelegt (Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, Linde 2001, 303f). Dieser Gesetzesentwurf sei allerdings dem Parlament nie vorgelegt worden und eine derartige Regelung nie in Kraft getreten.

g) Die Republik Österreich kenne somit – über die §§ 21 bis 24 BAO hinaus – keine gesetzlichen Missbrauchsabwehrvorschriften zur Bekämpfung der Steuerflucht. Diese Gesetzesbestimmungen würden zwar Begriffe wie „*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten*“ und der „*wahre wirtschaftliche Gehalt*“ nennen, aber weder Legaldefinitionen noch einen Verweis auf Normen, anhand derer sich das Vorliegen einer Missbrauchsgestaltung beurteilen ließe, enthalten. Dadurch verstöße die steuerliche Anwendung des Transparenzprinzips auf die thesaurierten Einkünfte ausländischer Kapitalgesellschaften auf Grund dieser Gesetzesvorschriften gegen das Bestimmtheitsgebot des Art. 5 F-VG, weil für den Steuerpflichtigen nicht absehbar sei, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Durchgriffsbesteuerung vorgenommen werde. Die damit einhergehende Verletzung des Art. 40 des EWR-Vertrages lasse sich auch unionsrechtlich nicht als Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht rechtfertigen, weil die nationalen Missbrauchsabwehrvorschriften eben keine objektiven und von dritter Seite nachprüfbaren Kriterien für die Differenzierung zwischen tatsächlich geschäftlich tätigen Kapitalgesellschaften und rein künstlichen Gestaltungen enthalten würden.

h) Gesetzesvorschriften, die keine Normen für deren Anwendung definieren würden, würden zwangsläufig zu Willkür und Rechtsunsicherheit führen. Nur unter diesem Gesichtspunkt würden sich die historischen Widersprüchlichkeiten in der Auslegung der §§ 21 und 22 BAO in der VwGH-Judikatur erklären lassen (vgl. Rückwirkungsverbot, *nullum tributum sine lege praevia*). Es sei bezeichnend, dass der VwGH dabei in seinem Urteil 2008/13/0012 in der gegenständlichen Causa gerade den Anhaltspunkt herunterspiele, der nach Auffassung des EuGH im richtungsweisenden *Cadbury Schweppes* Urteil bei der Differenzierung von Missbrauchsgestaltungen eine vorrangige Rolle spielen hätte sollen, und zwar die physische Präsenz einer Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat. Zum Vergleich:

- „*Das in der Beschwerde mehrfach betonte Trennungsprinzip vermag die behördliche Sichtweise nicht in Frage zu stellen, geht es doch fallweise nur darum, wer wirtschaftlich betrachtet als Träger der zu beurteilenden Tätigkeiten anzusehen ist. Dass der Bf. namens der T-AG aufgetreten ist, gibt bei der Beantwortung dieser Frage nicht den Ausschlag (...). Auch der Umstand, dass die T-AG ‚über ausreichend Infrastruktur und Substanz‘ (...) verfügte, um die zu den gegenständlichen Einkünften führende Verkaufsunterstützungstätigkeit auszuüben, tritt in Anbetracht der oben aufgezeigten Umstände fallweise in den Hintergrund“ (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).*

- „*Wie die Regierung des Vereinigten Königreiches und die Kommission in der Sitzung vorgetragen haben, muss diese Feststellung auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkten beruhen, die sich u.a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen“ (Cadbury Schweppes, Rn 67).*

i) Die Kommission prüfe fortwährend die unionsrechtliche Zulässigkeit von nationalen Missbrauchsabwehrvorschriften und drohe dabei gegebenenfalls auch die Einleitung von Vertragsverletzungsverfahren an (vgl. zB CHAP 2009/4105 wegen der englischen CFC Regelung). Es könne aber wohl nicht so sein, dass sich einzelne Mitgliedstaaten wie Österreich der Kontrolle auf die Einhaltung der unionsrechtlichen Verträge dadurch entziehen könnten, dass sie erst gar keine gesetzlichen Normen zur Definition von Missbrauchsgestaltungen verabschieden würden. Wenn das zuständige Höchstgericht sich dann auch noch systematisch weigere, seine Auslegungen der §§ 21 und 22 BAO im Wege einer Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV dem EuGH vorzulegen, drohe sich eine nationale Rechtsprechung herauszubilden, die mit den Normen des Unionsrechts nicht im Einklang stehe (EuGH 22.2.2001, C-393/98, *Gomes Valente*, Rn 17; vgl. auch *Lang*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Linde 2009, S. 27).

j) In Abwesenheit einer Legaldefinition der Begriffe „*Missbrauchsgestaltung*“ und „*wahrer wirtschaftlicher Gehalt*“ seien Steuersubjekte im Einzelfall bei der Auslegung und Beurteilung dieser Tatbestände einer gerichtlichen Judikatur ausgesetzt, die nicht auf gesetzliche Normen und Kriterien zurückgreifen könne, was zwangsläufig

zu Willkür und Rechtsunsicherheit führen müsse. Die Konsequenzen einer solchen Gesetzeslücke seien umso schwerwiegender, wenn das nationale Strafrecht in einem Blankettgesetz (§ 33 FinStrG) zwar die Rechtsfolgen im Fall einer steuerlichen Abgabenhinterziehung bestimme, aber für eine Legaldefinition dieses objektiven Tatbestandes (= die Abgabenhinterziehung) auf das Abgabenrecht verweise. Es sei evident, dass eine Angleichung der verwaltungs- und strafrechtlichen Sanktionierung von Steuerhinterziehung und –betrug innerhalb der EU (vgl. EU-Aktionsplan, Initiative Nr. 30) in weite Ferne rücke, solange es einzelne Mitgliedstaaten gebe, in denen der Begriff „*Abgabenhinterziehung*“ gesetzlich nur sehr lückenhaft definiert sei. Dies lasse sich auch anhand der vollkommen unterschiedlichen verwaltungs- und strafrechtlichen Behandlung zweier ähnlich gelagerter Steuerfälle veranschaulichen:

- In der Rechtssache *Columbus* habe das zuständige deutsche Finanzgericht die Frage nach der unionsrechtlichen Zulässigkeit der vorliegenden Doppelbesteuerung dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt und es sei auch kein Finanzstrafverfahren gegen die deutschen Anteilseigner dieser belgischen Gesellschaft eingeleitet worden.
- In der gegenständlichen Causa habe sich das zuständige österreichische Höchstgericht geweigert, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Gegen den damals in Österreich ansässigen Anteilseigner der T-AG sei Anklage wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung erhoben worden. Das entsprechende Strafverfahren sei erst nach einer Anhängigkeit von mehr als zehn Jahren durch einen rechtskräftigen Freispruch im zweiten Rechtsgang beendet worden. An dieser Stelle sei daran erinnert, dass die Finanzbehörde dem Verfassungsgerichtshof zugesichert habe, dass es in der österreichischen Verwaltungspraxis nicht vorkomme, dass wegen Rechtsfragen, welche die Behörde anders beurteile als der Abgabenpflichtige, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet werde (VfGH 2.6.1994, B-473/92).

k) Fazit: Auf Grund von Gesetzesvorschriften, die keine Normen für ihre Anwendung definieren würden, sei im vorliegenden Fall ein Tatbestand fingiert und besteuert worden, der gar nicht stattgefunden habe.

## **6. Vertragsverletzung zur Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen**

a) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH lasse sich eine Verletzung des EWR-Vertrages gegebenenfalls auch als nationale Maßnahme zur Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen rechtfertigen. Auf eine derartige Rechtfertigung ziele auch die Rechtsmeinung EAS 2346 des BMF: Die vom Steuerpflichtigen vorgelegten und von der liechtensteinischen Behörde ausgestellten Beweismittel seien bei der steuerlichen Behandlung der gegenständlichen Causa in Österreich zu ignorieren, sofern die liechtensteinische Steuerverwaltung nicht einwandfrei nachweisen könne, dass sie die darin enthaltenen Informationen auch ausreichend geprüft hätte (SWI 2003, 445).

b) Die wichtigsten Beweismittel im vorliegenden Fall seien zweifellos die Ansässigkeitsbestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung und die liechtensteinische Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für die Jahre 1997 und 1998.

Zum besseren Verständnis der Bedeutung dieser Beweismittel und der Rechtsmeinung EAS 2346 des BMF nachfolgend ein kurzer Exkurs zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein. Ein Doppelbesteuerungsabkommen sei ein bilateraler Staatsvertrag, worin die Steuerhoheit zwischen den Unterzeichnerstaaten geregelt werde (Art. 50 B-VG). Das DBA Ö-FL entspreche dem OECD-Musterabkommen von 1963. Art. 7 Abs. 1 des DBA Ö-FL verbiete die Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens aus dem einen Vertragsstaat durch den anderen Vertragsstaat. Allerdings schließe Art. 26 DBA Ö-FL sämtliche steuerbefreite Sitz- und Holdinggesellschaften vom Wirkungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens aus. Missbrauchsgestaltungen seien demnach ohnehin vom Geltungsbereich des DBA Ö-FL ausgeschlossen. Deswegen versuche die österreichische Finanzbehörde mithilfe der Rechtsmeinung EAS 2346 die Beweiskraft der Ansässigkeitsbestätigung – worin die liechtensteinische Steuerverwaltung bestätigt habe, dass die T-AG keine solche Missbrauchsgestaltung gewesen sei – in Abrede zu stellen und so das DBA Ö-FL außer Kraft zu setzen. Rechtsmeinungen des BMF würden aber keine gerichtliche Bindungswirkung entfalten. Deshalb sei zusätzlich die Behauptung aufgestellt worden, die liechtensteinische Steuerverwaltung hätte für die Ansässigkeitsbestätigung nicht das richtige Formular verwendet. Dabei habe die Finanzbehörde verkannt, dass das DBA Ö-FL im Schlussprotokoll zum Art. 26 für solche Ansässigkeitsbestätigungen gar keine festen Formvorschriften vorsehe. Zudem habe es sich beim vom Finanzamt verlangten Formular ZS-RD 1 um einen Antrag auf Rückerstattung bereits bezahlter Steuern gehandelt, weshalb es für den vorliegenden Fall völlig ungeeignet gewesen sei.

c) Der EuGH betrachte sich als grundsätzlich unzuständig für die Überprüfung der Einhaltung von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten (zB EuGH 16.7.2009C-128/08, *Damseaux*, Rn 22), sodass derartige bilaterale Staatsverträge in seiner Rechtsprechung nur eine untergeordnete Rolle spielen würden. Eine Ausnahme bilde das Urteil in der Rechtssache *Rimbaud* (EuGH 28.10.2010, C-97/09), worin der EuGH festgehalten habe, unter welchen Voraussetzungen die Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen zur Rechtfertigung einer vorliegenden Verletzung des EWR-Vertrages geltend gemacht werden könne. Der EuGH habe festgestellt, dass eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht nicht genüge, um eine steuerliche Maßnahme, die die Ziele des EWRV beeinträchtige, zu rechtfertigen (*Rimbaud*, Rn 34). Dem Gesellschafter einer in einem EWR-Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft müsse daher Gelegenheit geboten werden, der Finanzbehörde eines EU-Mitgliedstaates Beweise vorzulegen und so in den Genuss gewisser Steuervorteile zu gelangen (*Rimbaud*, Rn 49). Die notwendige Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen fordere alsdann aber im Gegenzug, dass die Finanzbehörde des Mitgliedstaates in der Lage sein müsse, die vorgelegten Beweise auf unmittelbarem Weg mittels Informationsaustausches mit der Abgabenbehörde des EWR-Staates abzugleichen (*Rimbaud*, Rn 30 und 32). Diese Verpflichtung zur Auskunftserteilung seitens des EWR-Staates müsse durch einen Staatsvertrag, zB ein bilaterales DBA, gesichert sein (*Rimbaud*, Rn 50).

d) Das DBA Ö-FL entspreche dieser Anforderung, denn in Art. 25 Abs. 2 dieses Doppelbesteuerungsabkommens sehe es die Verpflichtung zur uneingeschränkten gegenseitigen Auskunftserteilung vor: „*Die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten haben einander im Rahmen eines Verständigungsverfahrens alle Auskünfte zu erteilen, die für die Beurteilung eines Falles von Bedeutung sind oder sein könnten.*“

e) Fazit: Die Rechtsmeinung EAS 2346 des BMF erweise sich somit als unionsrechtswidrig.

f) Der VwGH habe sich in seinem Urteil 2008/13/0012 in der gegenständlichen Causa dann auch ausdrücklich von der ursprünglichen Begründung der Steuerbescheide – wonach die T-AG eine Missbrauchsgestaltung des § 22 BAO sei – distanziert und die Rechtmäßigkeit der vorliegenden Besteuerung stattdessen ausschließlich mit der wahren wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO begründet. Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH konkretisiere der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO (VfGH 8.5.1980, V-14/80). Im Hinblick auf die Anforderungen, die der EuGH an die Bestimmtheit von Missbrauchsabwehrvorschriften stelle, sei es deshalb überaus zweifelhaft, ob sich eine Verletzung des Art. 40 des EWR-Vertrages unter Berufung auf die wahre wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO (*Substance over Form*) als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht rechtfertigen lasse, ohne dass eine Missbrauchsgestaltung iSd § 22 BAO vorliege.

## 7. EuGH Vorabentscheidung

a) Die gegenständlichen Steuerbescheide seien also sowohl unionsrechts- als auch verfassungswidrig, sodass die Geltendmachung dieses Abgabenanspruches mit sachlicher Unbilligkeit des § 236 BAO behaftet sei.

b) sollte das Finanzamt den vorliegenden Antrag nichts desto trotz ablehnen, dann werde der Antragsteller nicht zögern, beim Unabhängigen Finanzsenat (mittlerweile Bundesfinanzgericht) bzw. in späterer Folge beim Verfassungsgerichtshof die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH anzuregen.

c) Die entsprechenden Vorlagefragen könnten sich in dieser Causa gegebenenfalls wie folgt gestalten:

- „*Steht es dem Art. 40 des EWR-Vertrages entgegen, wenn die thesaurierten Einkünfte einer in einem EWR-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft unter Anwendung des Transparenzprinzips beim dort ansässigen Anteilseigner einkommensbesteuert werden, ohne dass eine entsprechende Ausschüttung der Gesellschaft an den Anteilseigner getätigt wurde?*“

- „*Falls die erste Vorlagefrage verneint wird, inwiefern ändert sich diese Judikatur, wenn im betreffenden EU-Mitgliedstaat keine eindeutigen gesetzlichen Normen und Kriterien für die Differenzierung von Missbrauchsgestaltungen gelten, die gewährleisten, dass nicht auch*

wirtschaftlich tätige Kapitalgesellschaften, sondern rein künstliche Gestaltungen von einer solchen Anwendung des steuerlichen Transparenzprinzips erfasst werden könnten?“

- „Falls die ersten zwei Vorlagefragen verneint werden, inwiefern ändert sich diese Judikatur, wenn die Steuerverwaltung des EWR-Mitgliedstaates in einer schriftlichen Bestätigung bescheinigt hat, dass es sich bei der betroffenen Kapitalgesellschaft nicht um eine Missbrauchsgestaltung handelt, während der betreffende EU-Mitgliedstaat mit dem EWR-Mitgliedstaat durch ein aufrechtes Doppelbesteuerungsabkommen verbunden ist und dieser bilaterale Staatsvertrag eine uneingeschränkte gegenseitige Auskunftserteilung zwischen den jeweiligen Abgabenbehörden sichert?“

d) Im Hinblick auf die zunehmende Bedeutung, die die Europäische Grundrechtecharta (EGC) für die Entscheidungsfindung der österreichischen Höchstgerichte habe (VfGH 14.3.2012, U-466/11; VwGH 2010/15/0196), sei nicht auszuschließen, dass diese ihre Vorlagepflicht iSd Art. 267 III AEUV in dieser Causa wahrnehmen würden, um dem Antragsteller so den Zugang zum gesetzlichen Richter (Art. 83 Abs. 2 B-VG; Art. 47 EGC) nicht länger zu verwehren.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 7. November 2013 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass durch die Gesetzesbestimmung des § 236 BAO bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen eine Möglichkeit bestehen solle, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Negativwirkung von Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder zu mildern (UFS 30.1.2007, RV/0450-S/05).

Ein Nachsichtswerber habe zur Beurteilung der Sachlage alle Umstände im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht einwandfrei nachzuweisen, auf die die Nachsicht gestützt werden könne (antragsbedingte Behauptungs- und Beweislast). Eine Unbilligkeit sei aber in denjenigen Fällen nicht gegeben, bei denen sich nach der gegebenen Sachlage „nur“ eine negative Auswirkung auf Grund der allgemeinen Rechtslage ergebe, durch die alle vom Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden würden.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit werde im Antrag des Bf. nicht behauptet. Vom Bf. sei hingegen im Zusammenhang mit einer sachlichen Unbilligkeit unter Bezugnahme auf § 3 der Verordnung zu § 236 BAO (BGBI. 435/2005) in erster Linie die Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruches eingewendet und außerdem noch folgende Einwendungen erhoben worden: Nach Ansicht des Bf. läge eine sachliche Unbilligkeit zur Geltendmachung des gegenständlichen Abgabenanspruches gemäß Abs. 1 der oben zitierten Verordnung vor.

Nach Prüfung des Sachverhaltes müsse der Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von Euro 756.197,25 jedoch aus nachstehenden Gründen abgewiesen werden:

Der Antrag werde im Wesentlichen mit materiell rechtlichen Erwägungen zur Steuerpflicht der Einkünfte von der liechtensteinischen Firma T-AG begründet, deren Bestand in Abrede gestellt werde. Eine Nachsicht gemäß § 236 BAO könne aber nur stets eine solche der Einhebung von Abgaben und keine Maßnahme einer Festsetzung von Abgaben sein. Die materiell rechtliche Richtigkeit der diesen Gegenstand bildenden Abgabenschulden sei bereits festgestellt worden (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Nach ständiger Rechtsprechung könne auch eine behauptete Verfassungswidrigkeit nicht durch eine Nachsicht saniert werden.

Eine allgemeine Auswirkung einer generellen Norm könne niemals zu einer sachlichen Unbilligkeit führen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253). Umstände, die auch andere Abgabepflichtige treffen könnten und die der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen habe, könnten ebenfalls keine sachliche Unbilligkeit als Anspruchsberechtigung einer Nachsicht bewirken.

Der Bf. begründe seinen Antrag weiters damit, dass er im Vertrauen auf die Rechtsprechung des VwGH bedeutsame Maßnahmen gesetzt hätte, wodurch er nachteilige Rechtsfolgen erlitten hätte. Aus diesem Grund erfülle er ebenfalls die Nachsichtsvoraussetzungen.

In derartigen Fällen müsste aber eine von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH abweichende Entscheidung vom VwGH veranlasst worden sein. Die Zurechnung von Einkünften an den Gesellschafter gemäß § 21 BAO lasse aber tatbestandsmäßig keineswegs die Annahme einer geänderten Rechtsprechung zu. Bei Tatbestandsverwirklichung habe der VwGH in mehreren Erkenntnissen die Rechtsfolge derart beurteilt. In dieser Hinsicht müsste dem Bf. bei Zutreffen einer solchen Annahme gegebenenfalls auch nachweislich ein Schaden entstanden sein, der im Rahmen eines solchen Antrages der Abgabenbehörde konkret nachgewiesen hätte werden müssen.

Das Argument des Vorliegens einer Doppelbesteuerung führe im gegebenen Fall ebenso zu keiner Anspruchsvoraussetzung für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO. In diesem Zusammenhang könnte sich partiell nur dann ein Nachsichtsgrund ergeben, wenn trotz eines Anfalls von Abgaben auf Grund eines Verständigungsverfahrens bereits Verjährung eingetreten wäre, da in diesen Fällen keine Abgabenberichtigung mehr möglich wäre, oder im anderen Fall, wenn kein Verfahrenstitel vorliegen würde, um ein Verständigungsverfahren überhaupt durchführen zu können. Diese Voraussetzungen würden ebenfalls nicht zutreffen.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 5. Dezember 2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bf. vor:

Während das bisherige Vorbringen vollinhaltlich aufrechterhalten werde, werde die Begründung des Nachsichtsbegehrens in Übereinstimmung mit § 280 BAO im Zuge der gegenständlichen Berufung dahingehend erweitert, dass der Antrag iSd § 236 BAO nunmehr auch auf das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit gestützt werde.

## **I. Zulässigkeit**

- a) gemäß § 2 der Verordnung zu § 236 BAO liege eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn die Einhebung einer Abgabenforderung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde (BGBl. 435/2005).
- b) Der VwGH habe die Existenzgefährdung als persönlichen Grund iSd § 2 der Verordnung zu § 236 BAO zwar anerkannt, aber in diesen Fällen stets geurteilt, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben sei, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde (VwGH 22.9.2000, 95/15/0090).
- c) Allerdings könne dieser Einwand nach ständiger Rechtsprechung des VwGH insbesondere dann nicht geltend gemacht werden, wenn die Existenzgefährdung gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend mitverursacht worden sei bzw. die Einziehung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243).
- d) Nachfolgend werde ausführlich dargelegt, dass letztere Voraussetzung im vorliegenden Fall eindeutig erfüllt sei, weil
- i. es gerade die Handlungen und Unterlassungen der Finanzbehörde im Zuge der Betreibung der gegenständlichen Abgabenforderung seien, die die existenzgefährdende finanzielle Lage des Abgabenschuldners verschuldet hätten; während
  - ii. die Vollstreckung der Abgabenforderung für den Abgabenschuldner automatisch dem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung gleichkommen würde, sodass die Erwerbsfähigkeit und die Existenzgrundlage des Bf. dadurch dauerhaft und unverhältnismäßig beeinträchtigt bzw. zerstört wären.

## **II. Sachverhalt**

- a) Am 9. Oktober 2001 habe das Landesgericht für Strafsachen Wien ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) gegen den Bf. eröffnet; das Strafgericht habe die Durchführung der Ermittlungen an die Finanzbehörde delegiert.
- b) Nach einer Hausdurchsuchung (23. November 2001) und einer neunstündigen Einvernahme (28. Mai 2002) habe die damalige Rechtsvertretung die ermittelnde Finanzbehörde mehrmals auch schriftlich (zB am 30. Juli 2002 und am 28. Februar 2003) auf die beruflichen Konsequenzen des anhängigen Finanzstrafverfahrens für den Bf. hingewiesen und sie deswegen höflich ersucht, diese Rechtssache möglichst rasch zu bearbeiten.
- c) am 22. April 2003 habe die Steuerfahndung (damals „PAST“) ihre Ermittlungen mit einem Zwischenbericht an das zuständige Finanzamt abgeschlossen.

- d) Am 5. März 2004 habe der Bf. einen Einstellungsantrag beim LGS Wien eingebracht mit dem Ersuchen, das Strafverfahren mangels Vorsatzes einzustellen, den Beweis für das Vorliegen eines Schuldausschließungsgrundes iSd § 53 FinStrG (das Gutachten von Ernst & Young) beigelegt und gleichzeitig auf die beruflichen Konsequenzen hingewiesen, die das anhängige Strafverfahren für ihn gehabt habe. Die Ratskammer des LGS Wien habe diesen Antrag mit Beschluss vom 14. April 2004 mit der Begründung abgelehnt, dass der Beschuldigte nach der damaligen Rechtslage nicht antragslegitimiert gewesen wäre, ohne Vorliegen eines Schlussberichtes eines Einstellung des Strafverfahrens nicht in Frage gekommen wäre und zu einem amtswegigen Vorgehen iSd § 202 Abs. 2 FinStrG zu diesem Zeitpunkt noch kein Anlass bestanden hätte.
- e) Am 8. Juni 2004 habe das Finanzamt die gegenständlichen Abgabenbescheide erlassen. Jedoch habe es die ermittelnde Finanzbehörde zu diesem Zeitpunkt unterlassen, beim Strafgericht Schlussanzeige zu erstatten.
- f) In der Folge habe das LGS Wien den Schlussbericht nahezu halbjährlich bei der ermittelnden Finanzbehörde urgiert, sei von dieser aber stets mit Hinweisen auf das laufende Berufungsverfahren beim UFS, das jeden Moment hätte abgeschlossen werden können, vertröstet worden. Nach der Berufungsentscheidung des UFS habe das Gericht am 20. Dezember 2007 die Erstellung des Schlussberichtes innerhalb von vier Wochen gefordert, aber auch dieser Aufforderung sei nicht Folge geleistet worden. Im Gegenteil, habe die ermittelnde Finanzbehörde nunmehr in Absprache mit der Staatsanwaltschaft beabsichtigt, mit der Legung der Schlussanzeige zu warten, bis das entsprechende VwGH-Erkenntnis vorgelegen sei.
- g) Darauf habe der Bf. am 7. April 2009 gemäß § 108 StPO einen zweiten Einstellungsantrag beim LGS Wien eingebracht. In dem diesbezüglichen ablehnenden Beschluss vom 27. November 2009 habe das OLG Wien festgestellt, dass in dieser Causa behördliche Säumnisse vorgelegen seien, die zu einer unvertretbaren Verfahrensverzögerung iSd § 9 Abs. 1 StPO iVm Art. 6 Abs. 1 EMRK geführt hätten, und die unverzügliche Abfassung der Schlussanzeige veranlasst.
- h) Als die Finanzbehörde auch diesen gerichtlichen Auftrag negiert habe, habe der Bf. am 3. Mai 2010 ein Aufforderungsschreiben an die Finanzprokuratur gerichtet. Innerhalb der Dreimonatsfrist des § 8 Abs. 1 AHG seien nun plötzlich die Ablehnung der Ersatzansprüche durch die Finanzprokuratur (29. Juli 2010), der Schlussbericht der Finanzbehörde (23. Juni 2010, allerdings gänzlich ohne Beweismittel) und die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft (2. August 2010) vorgelegen.
- i) Am 15. Juni 2011 sei der Bf. im ersten Rechtsgang strafrechtlich verurteilt worden, wobei sich die Urteilsbegründung des LGS Wien großteils auf das VwGH Erkenntnis 2008/13/0012 vom 15. Dezember 2010 im Abgabenverfahren gestützt habe.
- j) Am 28. März 2012 sei dieses Urteil vom OGH wegen Widersprüchlichkeiten iSd § 281 Abs. 1 Z 5 StPO aufgehoben und der Bf. im zweiten Rechtsgang vom LGS Wien am

31. August 2012 rechtskräftig von sämtlichen gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Vorwürfen freigesprochen worden.

k) Der Bf. habe am 19. Februar 2013 beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien die Wiederaufnahme des am 21. Dezember 2010 eingeleiteten Amtshaftungsverfahrens beantragt. Dieses Zivilverfahren habe nach der erstinstanzlichen strafgerichtlichen Verurteilung des Bf. mit Beschluss vom 30. Juni 2011 unterbrochen werden müssen, nachdem die beklagte Partei den Einwand des rechtmäßigen Alternativverhaltens erhoben hätte. Vor dieser Wiederaufnahme habe der Bf. am 30. November 2012 einen Antrag auf Verfahrenshilfe gestellt, die das LGZRS Wien ihm auf Grund des dazugehörigen Vermögensbekenntnisses auch mit Beschluss vom 15. Jänner 2013 gewährt habe.

I) In Anbetracht des ausländischen Wohnsitzes des Bf. habe die österreichische Finanzbehörde die Vollstreckung der gegenständlichen Abgabenforderung mittlerweile gemäß EU-Richtlinie 2010/24/EU an die englische Steuerverwaltung delegiert. Mit Schreiben vom 5. März 2013 habe die englische Steuerverwaltung den Bf. (bei sonstiger Exekution) aufgefordert, innerhalb von 28 Tagen die Summe von GBP 831.991,93 (dies entspreche zurzeit Euro 993.827,55) zu begleichen.

### **III. Rechtswidrige Prozesssperrre**

a) § 33 FinStrG stelle die vorsätzliche Abgabenhinterziehung unter Strafe. Deren mache sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht eine Abgabenverkürzung bewirke.

b) Mit dem Erkenntnis 14 Os 127/90 vom 21.11.1991 habe der OGH die strafgerichtliche Bindungswirkung von Abgabenbescheiden aufgehoben:

*„Den gegen den Angeklagten ergangenen (rechtskräftigen) Abgabenbescheiden über die endgültige Abgabenfestsetzung und dem ihnen zu Grunde liegenden Abgabenverfahren kommt für das nachfolgende gerichtliche Finanzstrafverfahren nur die Bedeutung einer – allerdings qualifizierten – Vorprüfung der Verdachtslage in Ansehung der objektiven Tatseite (Abgabenverkürzung) eines bestimmten Finanzvergehens zu, zu deren eigenständigen Nachprüfung das Gericht mit allen ihm auch sonst nach den Verfahrensvorschriften zu Gebote stehenden Mitteln berechtigt, aber auch verpflichtet ist“* (vgl. auch VfGH 3.6.1977, B-102/75; VwGH 15.12.1983, 1055/79).

c) Dabei unterscheide der OGH ausdrücklich zwischen der objektiven (Abgabenverkürzung) und der subjektiven (vorsätzliche Verletzung der steuerlichen Anzeigepflicht) Tatbestandsvoraussetzung und berücksichtige insbesondere auch die unterschiedlichen Grundsätze der Beweiswürdigung, die in den verschiedenen Verfahren gelten würden:

*„Ob der eines Finanzvergehens Angeklagte seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachgekommen ist, hat das Gericht im Finanzstrafverfahren eigenständig zu prüfen“* (OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91).

*„Das Gericht hat selbstständig Feststellungen zur objektiven und subjektiven Tatseite zu treffen und eine eigenständige Beweiswürdigung vorzunehmen. Dabei hat es auch den Zweifelsgrundsatz zu beachten, der in dem zur Abgabenfestsetzung führenden Verfahren nicht gilt. Die Pflicht zur Würdigung betrifft insbesondere diejenigen Beweise, die das Gericht über das Abgabenverfahren hinaus originär aufgenommen hat“* (OGH 7.8.2002, 12 Os 41/02).

d) Vor diesem Hintergrund sei es seit spätestens 1996 eindeutig rechtswidrig, in finanzstrafrechtlichen Ermittlungen mit der Legung der Schlussanzeige zu warten, bis die Abgabenbescheide Rechtskraft erlangt hätten, da durch eine solche Prozesssperrre die fristgerechte Prüfung der subjektiven Tatseite durch das Strafgericht verhindert und so der Verdacht einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung künstlich (dh ohne triftigen Grund) aufrecht erhalten werde:

*„Die Rechtskraft der Abgabenbescheide ist seit der Aufhebung des § 55 FinStrG durch BGBI. 1996/421 nicht Voraussetzung für die Urteilsfällung in einer Finanzstrafsache“* (OGH 27.5.2003, 11 Os 52/03).

#### **IV. Kausalität**

- a) Die im Dienste der Strafrechtspflege ermittelnde Finanzbehörde habe die Pflicht, die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK zu respektieren, das Ermittlungsverfahren innerhalb angemessener Zeit zu beenden und durch den Einsatz möglichst gelinder Mittel zu verhindern, dass betroffene Personen infolge der Erhebungen unverhältnismäßige Rechtsgutbeeinträchtigungen erleiden (§ 57 Abs. 5, 6 und 7 FinStrG).
- b) Die Besonderheit an dem vorliegenden Fall sei, dass der betroffene Steuerpflichtige gelernter Bankenvorstand sei, dessen Erwerbsfähigkeit von der beruflichen Zulassung am europäischen Finanzmarkt abhängig sei.
- c) Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stelle die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen eines Finanzvergehens eine Tatsache dar, die geeignet sei, Zweifel an der persönlichen Zuverlässigkeit einer Führungskraft im Finanzwesen zu begründen (VwGH 22.2.2008, 2007/17/0201).
- d) Gemäß § 5 Abs. 1 Z 7 BWG sei die persönliche Zuverlässigkeit der Geschäftsleiter eine zwingende Voraussetzung für die Konzessionserteilung an Kreditinstituten. Laut dem sogenannten „*Fit and Proper*“ Rundschreiben der FMA im Mai 2013 treffe diese Vorschrift nicht nur auf Vorstände, sondern generell auf sämtliche Schlüsselkräfte im betreffenden Finanzinstitut zu. Da es sich hierbei um die Umsetzung einer EU-Richtlinie (EBA/GL/2012/06) handle, würden gleichartige Zulassungsbestimmungen auch in den anderen EU-Mitgliedstaaten sowie in anderen Sparten der Finanzindustrie gelten.
- e) Derartige berufliche Zulassungsregelungen seien aus verfassungsrechtlicher Sicht insofern bedenklich, als die durch ein eingeleitetes Finanzstrafverfahren entstandenen Zweifel an der persönlichen Zuverlässigkeit eines Geschäftsleiters automatisch den Konzessionsverlust des gesamten Finanzinstitutes nach sich ziehen würden (§ 6

Abs. 2 Z 3 BWG iVm § 70 Abs. 4 Z 3 BWG). Dadurch werde dem vom eingeleiteten Strafverfahren betroffenen Geschäftsleiter der direkte Zugang zu einem Disziplinargericht oder Standestribunal entzogen und sein vorläufiger Rechtsschutz von der Bereitschaft eines (angehenden) Dienstgebers abhängig gemacht, einem Dienstenthebungsbescheid der FMA nicht Folge zu leisten und beim VwGH Beschwerde zu erheben.

## **V. Schaden**

a) Vor diesem Hintergrund verwundere es nicht, dass Finanzinstitute es vorziehen würden, einer angehenden Schlüsselkraft, gegen die ein Finanzstrafverfahren anhängig sei, gleich eine Absage zu erteilen und lieber nicht den Konzessionsentzug zu riskieren. Der Bf. habe dies bereits unmittelbar nach der Einleitung des Finanzstrafverfahrens zu spüren bekommen, als die Verhandlungen über seine Aufnahme in den Vorstand der Bank-3 auf Grund der anhängigen Voruntersuchung hätten abgebrochen werden müssen. Stellenangebote der Bank-4 (vom 28. August 2003) und der Bank-5 (vom 2. September 2008) seien mit Hinweis auf das laufende Finanzstrafverfahren (am 29. Oktober 2003 bzw. am 26. September 2008) schriftlich storniert worden. Auf diese Weise sei der Bf. durch das überlang anhängige österreichische Strafverfahren über zehn Jahre von jeder Führungstätigkeit in der europäischen Finanzindustrie ausgeschlossen worden.

b) Mittlerweile habe der zehn Jahre dauernde Kampf, zu seinem Recht zu kommen, die finanziellen Reserven des Bf. vollständig aufgezehrt. Demzufolge habe er sich am 30. November 2012 gezwungen gesehen, beim LGZRS Wien Verfahrenshilfe zu beantragen. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass § 5 Abs. 1 Z 7 BWG für die berufliche Zulassung einer Schlüsselkraft eines Kreditinstitutes nicht nur Anforderungen an die notwendige persönliche Zuverlässigkeit stelle, sondern auch das Vorliegen von geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen verlange. Aus dem zum Verfahrenshilfeantrag gehörigen Vermögensbekenntnis gehe hervor, dass – abgesehen von der österreichischen Abgabenschuld – keine weiteren namhaften Verbindlichkeiten existieren würden, sodass der Bf. diese Anforderungen erfüllen könnte, falls dem gegenständlichen Nachsichtsantrag stattgegeben würde. Andererseits könne nicht ausgeschlossen werden, dass über das Vermögen des Bf. der Konkurs eröffnet werden müsste, sollte die englische Steuerverwaltung dazu übergehen, die österreichische Abgabenforderung zu vollstrecken. Damit wäre dann der berufliche Ausschließungsgrund des § 5 Abs. 1 Z 6 BWG gegeben, die Erwerbsfähigkeit des Bf. somit endgültig beeinträchtigt und seine Existenzgrundlage dauerhaft zerstört.

c) Es sei völlig unzulässig, aus dem Vermögensbekenntnis vom 30. November 2012 Rückschlüsse auf die finanzielle Lage des Bf. in den vorangegangenen Jahren zu ziehen: Hätte die Finanzbehörde den Schlussbericht ordnungsgemäß gelegt, dann wäre der Freispruch des Bf. fristgerecht erfolgt, der entsprechende Verdienstentgang somit nicht eingetreten und der Steuerpflichtige zur Abdeckung der später rechtskräftig festgesetzten Abgabenschuld demzufolge mühelos im Stande gewesen.

## **VI. Fehlender Rechtsbehelf**

a) Das gegenständliche Finanzstrafverfahren habe schließlich zehn Jahre und elf Monate gedauert. Es sei kein Einzelfall: Die Prozesse von Herrn Dkfm. Mag. O.H. und von Herrn K.D. hätten sieben Jahre und neun Monate bzw. 14 Jahre und acht Monate gedauert; das Finanzstrafverfahren gegen Herrn DI G.M. sogar noch länger (OGH 7.8.2002, 12 Os 41/02 bzw. OGH 1.10.2008, 13 Os 80/08). Der Unterschied zur gegenständlichen Causa sei, dass die Beschuldigten in den anderen Fällen ausnahmslos strafrechtlich verurteilt worden seien, sodass es genügt habe, die überlange Verfahrensdauer ausschließlich in der Strafbemessung zu berücksichtigen (OGH 4.4.2001, 13 Os 76/00).

Nach ständiger Rechtsprechung des EGMR habe es in Österreich – zumindest bis 2008 – keinen wirksamen Rechtsbehelf (iSd Art. 13 EMRK) zur Beschleunigung von Voruntersuchungen im Finanzstrafverfahren gegeben:

*„Der GH hat (...) festgestellt, dass § 91 GOG grundsätzlich ein wirksamer Rechtsbehelf ist, von dem in Bezug auf Beschwerden gegen überlange Dauer von Zivilverfahren Gebrauch gemacht werden muss. Der Bf. hätte während des Verfahrens vor dem LG Salzburg einen Fristsetzungsantrag nach § 91 GOG stellen können. Die vom GH festgestellte Verletzung von Art. 6 EMRK ist jedoch auf die Verzögerungen durch das Finanzamt und die Staatsanwaltschaft zurückzuführen. Zur Beschleunigung des Verfahrens vor diesen Behörden stand dem Bf. kein Rechtsbehelf zur Verfügung“* (EGMR 22.2.2007, Bsw 32407/04).

c) das Problem mit der Anwendung von § 91 GOG in Finanzstrafverfahren sei, dass die Justiz der ermittelnden Finanzbehörde gegenüber keine Weisungsbefugnis habe, sodass sie im Fall einer rechtswidrigen Prozesssperrre höchstens um einen Wechsel des zuständigen Sachbearbeiters ersuchen könne (§ 196 Abs. 3 FinStrG; vgl. § 99 Abs. 1 StPO zum Verhältnis zwischen Staatsanwaltschaft und ermittelnder Kriminalpolizei). Gemäß § 200 FinStrG komme der ermittelnden Finanzbehörde im Finanzstrafverfahren zudem die Stellung eines Privatbeteiligten zu, was einer objektiven Beweisaufnahme iSd § 57 Abs. 2 FinStrG entgegenstehe.

d) Die zivilrechtliche Amtshaftungsklage sei kein geeignetes Rechtsmittel zur Beschleunigung gerichtlicher Voruntersuchungen im Finanzstrafverfahren. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass das schadensstiftende Verhalten der Finanzbehörde im vorliegenden Fall keine Handlung, sondern eine Unterlassung beinhaltet habe. Demzufolge habe die ermittelnde Finanzbehörde jederzeit die Möglichkeit gehabt, ihre Untätigkeit zu beenden und dem Gericht einen Schlussbericht zu übermitteln. Bis zum 4. Dezember 2007 habe das anhängige Strafverfahren dadurch als Druckmittel zur Betreibung der vermeintlichen Abgabenforderung eingesetzt werden können, dass dem Bf. im Gegenzug für eine Anerkennung dieser Steuerschuld eine exkulpierende Schlussanzeige in Aussicht gestellt worden sei. Jedenfalls habe die Finanzbehörde im vorliegenden Fall unmittelbar nach dem Aufforderungsschreiben an die Finanzprokuratur vom 3. Mai 2010 einen inkriminierenden Schlussbericht (ohne Vorlage von Beweisen) erstellt, in der Hoffnung, so die strafrechtliche Verurteilung des Beschuldigten zu bewirken und eventuelle Regressansprüche in einem allfälligen Organhaftungsverfahren abwenden

zu können (da die Ersatzansprüche des Bf. im entsprechenden Amtshaftungsverfahren im Hinblick auf einzuwendendes rechtmäßiges Alternativverhalten dann ohnehin hinfällig wären).

e) Schließlich könne eine rechtswidrige Prozesssperrre durchaus einen eigenständigen Straftatbestand darstellen, da Missbrauch der Amtsgewalt auch durch Unterlassungen begangen werden könne (OGH 22.9.1967, 12 Ob 206/66). Der OGH habe ja schon des Öfteren festgehalten, dass die Unterlassung der fristgerechten Übermittlung einer Schlussanzeige in einem gerichtlichen Strafverfahren sogar als Amtsmissbrauch iSd § 302 StGB strafbar sein könne, weil dadurch „*eine strafrechtliche Beurteilung durch Staatsanwaltschaft und Gericht ja gerade unmöglich gemacht*“ werde (OGH 28.9.2010, 11 Os 87/10):

*„Die Prüfung des Beweiswerts von Unterlagen als Beweismittel obliegt aber nicht dem die Anzeige aufnehmenden und sie weiterleitenden Beamten, sondern dem öffentlichen Ankläger und dem Gericht. Die Übermittlung der Anzeige ohne Beweisurkunden beeinträchtigen somit das Recht des Staates wie auch das Recht des sich auf die von ihm vorgelegten Unterlagen berufenen Verdächtigen auf Beurteilung des Beweismaterials durch die hierzu berufenen Justizorgane“ (OGH 17.2.2005, 15 Os 129/04).*

## **VII. Beweisführung**

a) Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH liege die Beweislast im Nachsichtsverfahren gemäß § 236 BAO beim Antragsteller, den zudem eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219).

b) Zu diesem Zweck werde als Beilage ein Konvolut mit 50 Unterlagen vorgelegt. Im Übrigen würden sich die zur Beurteilung notwendigen Urkunden bereits zum überwiegenden Teil im Besitz der Finanzbehörde (Steuerfahndung, Finanzprokuratur) befinden. Allenfalls werde um Beischaffung des Gerichtsakts (GZ-1) des LGS Wien ersucht.

## **VIII. Zusammenfassung**

Im vorliegenden Fall habe die Finanzbehörde auf Grund einer aus unionsrechtlicher Sicht bedenklichen Abgabenfestsetzung eine Abgabe vorgeschrieben und die entsprechende Forderung in der Folge mithilfe einer rechtswidrigen Prozesssperrre betrieben. Dieses Fehlverhalten habe die berufliche Zulassung des betroffenen Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise geschädigt, ihm seine Erwerbsfähigkeit geraubt und seine Existenzgrundlage entzogen, sodass es mehr als billig erscheine, iSd § 236 BAO nun auf die Einhebung der betreffenden Abgabenforderung zu verzichten.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 5. Juni 2014 beantragte der Bf., gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO auf eine Beschwerdevorentscheidung zu verzichten und dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde unverzüglich vorzulegen. Gleichzeitig legte er ein Vermögensverzeichnis vom

1. November 2012 (Amtshaftungsprozess) vor und wies darauf hin, dass sich seitdem an seiner finanziellen Lage nichts geändert habe.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 9. Juni 2014 erhaben der Bf. gemäß § 284 BAO die Säumnisbeschwerde und begründete diese wie folgt:

Am 27. Februar 2013 habe der Bf. gemäß § 236 BAO einen Nachsichtsantrag beim zuständigen Finanzamt eingebracht. Nach einem Devolutionsantrag iSd § 311 BAO vom 28. August 2013 sei dieses Nachsichtsbegehren mit Bescheid vom 7. November 2013 vom Finanzamt abgelehnt worden. Gegen diese Entscheidung habe der Bf. am 5. Dezember 2013 fristgerecht Berufung eingelegt.

Diese Beschwerde (damals noch Berufung) sei in der Annahme erhoben worden, dass das Finanzamt in dieser Causa auf eine Berufungsvorentscheidung verzichten und die diesbezüglichen Akten noch vor dem 1. Jänner 2014 der Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS) vorlegen würde. Alsdann wäre der § 262 BAO (idF BGBl 14/2013) hinsichtlich der Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen gemäß § 323 Abs. 42 BAO nicht anwendbar gewesen und die Entscheidungsbefugnis in dieser Causa bereits mit Jahresbeginn 2014 an das Bundesfinanzgericht übergegangen. Deswegen habe der Bf. sein Ersuchen im Zuge der Erledigung der Beschwerde gemäß Art. 267 AEUV, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen, am 15. Jänner 2014 auch direkt an das BFG gerichtet.

Das Finanzamt habe den Bf. aber erstmals in einem E-Mail vom 4. Juni 2014 informiert, dass nun doch die Absicht bestehe, die gegenständliche Beschwerde mittels einer BVE zu erledigen. Allerdings sei die sechsmonatige Entscheidungsfrist zur Erlassung einer solchen Beschwerdevorentscheidung mittlerweile abgelaufen, sodass der Bf. sich gezwungen sehe, gemäß § 284 BAO eine Säumnisbeschwerde an das Bundesfinanzgericht zu erheben.

Die Tatsache, dass das Finanzamt in einem Auskunftsersuchen vom 17. April 2014 vorgegeben habe, die ursprüngliche Beschwerde vom 5. Dezember 2013 nicht erhalten zu haben, und es den Bf. aufgefordert habe, einen Einbringungsnachweis beizubringen, vermöge am Vorliegen einer Verletzung der Entscheidungspflicht in der gegenständlichen Causa nichts zu ändern. Mit Eingabe vom 24. April 2014 sei der Bf. dieser Aufforderung fristgerecht nachgekommen und habe dem Finanzamt den diesbezüglichen Rückschein, datiert mit 5. Dezember 2013, übermittelt. Maßgeblich für den Beginn des Fristenlaufes sei das Datum der behördlichen Empfangsbestätigung einer erhobenen Beschwerde. Allfällige Verfehlungen bei der internen Postverteilung im Finanzamt (zwischen der zentralen Einlaufstelle und dem zuständigen Sachbearbeiter) würden diesen Fristenlauf gänzlich unberührt lassen.

Um dem Finanzamt entgegenzukommen und weitere Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, habe sich der Bf. in einem Antrag vom 6. Juni 2014 gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO bereit erklärt, auf eine Beschwerdevorentscheidung gänzlich zu

verzichten, und das Finanzamt ersucht, die Beschwerde (samt dem dazugehörigen Akt) iSd § 262 Abs. 2 lit. b BAO unverzüglich an das BFG weiterzuleiten. Obwohl der Bf. in diesem Schriftsatz zugegebenermaßen verkannt habe, dass der Gesetzgeber bei der Verabschiedung der Verwaltungsgerichtsverfahrensnovelle und des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 verabsäumt hätte, die jeweiligen Verfahrensvorschriften zu vereinheitlichen und so Rechtssicherheit zu schaffen, sodass die Gesetzesbestimmungen des VwGVG auf Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Anwendung finden würden, werde dieses Anbringen ansonsten vollinhaltlich aufrechterhalten.

In Anbetracht der wiederholten Verletzungen der fristgerechten Entscheidungspflicht bei der Behandlung dieses Nachsichtsbegehrens durch die erinstanzliche Abgabenbehörde ersuche der Bf. das BFG, die vorliegende Beschwerde nach Einlangen der diesbezüglichen Akten ohne unnötige Verzögerung, jedenfalls aber unter Einhaltung der sechsmonatigen Frist des § 38 VwGG, zu erledigen.

\*\*\*\*\*

Am 18. Juni 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 14. Juli 2014 beantragte der Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO. Außerdem ersuchte der Bf. das BFG, im Zuge der Entscheidungsfindung zu dieser Bescheidbeschwerde gemäß Art. 267 AEUV eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.

Begründend wurde zunächst unter Punkt I. der Sachverhalt vorgebracht, auf dessen Wiedergabe verzichtet wird, um Wiederholungen zu vermeiden. Weiters führte der Bf. aus wie folgt:

## **II. Zur Zulässigkeit dieser Bescheidbeschwerde**

### **II. A. Rechtsmittel zur Durchsetzung einer unionsrechtlichen Vorlage**

a) Das Finanzamt habe den Nachsichtsantrag gemäß § 236 BAO mit der Begründung abgelehnt, dass die materiell rechtliche Richtigkeit der gegenständlichen Abgabenfestsetzung durch das VwGH Erkenntnis 2008/13/0012 vom 15.12.2010 bereits rechtskräftig festgestellt worden sei: Eine behauptete Verfassungswidrigkeit dieser Steuerbescheide könne nach ständiger Rechtsprechung auch nicht mehr durch eine Nachsicht saniert werden.

b) Dies sei nicht richtig. Im Gegenteil: Der VfGH habe die unionsrechtliche Wiederaufnahmepflicht für den von einer Verletzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorlagepflicht betroffenen Rechtsstreit in seiner Rechtsprechung ausdrücklich anerkannt und hinsichtlich der Voraussetzungen, die solche Sonderkonstellationen erfüllen müssten, auf das EuGH Urteil *Kühne & Heitz* verwiesen (VfGH 22.6.2009, G-05/09).

c) In seinem Urteil *Kühne & Heitz* habe der EuGH zunächst festgehalten, dass das Unionsrecht nicht verlange, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet sei, eine bestandkräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen, da die Rechtssicherheit zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen gehöre und die Bestandkraft einer rechtskräftigen Verwaltungsentscheidung zur Rechtssicherheit beitrage (EuGH 13.1.2004, C-453/00, *Kühne & Heitz*, Rn 24).

d) Laut Leitsatz dieses EuGH Urteils (*Kühne & Heitz*, Rn 28) „*verpflichtet der in Art. 10 EGV verankerte Grundsatz der Zusammenarbeit eine Verwaltungsbehörde aber auf entsprechenden Antrag hin, eine bestandkräftige Verwaltungsentscheidung zu überprüfen, um der mittlerweile vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmung Rechnung zu tragen, wenn*

i. *die Behörde nach nationalem Recht befugt ist, diese Entscheidung zurückzunehmen;*

ii. *die Entscheidung infolge eines Urteils eines in letzter Instanz entscheidenden nationalen Gerichts bestandskräftig geworden ist;*

iii. *das Urteil, wie eine nach seinem Erlass ergangene Entscheidung des Gerichtshofes zeigt, auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruht, die erfolgt ist, ohne dass der Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht wurde, obwohl der Tatbestand des Art. 234 Abs. 3 EG erfüllt war; und*

iv. *der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des Gerichtshofes erlangt hat, an die Verwaltungsbehörde gewandt hat.“*

e) All diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall erfüllt:

i. § 236 BAO räume der Behörde die Befugnis ein, auf die Einhebung einer bereits rechtskräftig festgesetzten Abgabe zu verzichten und so die Entscheidung zur Festsetzung dieser Abgabe (zB wegen sachlicher Unbilligkeit iSd § 3 der Verordnung zu § 236 BAO idF BGBl 435/2005) zurückzunehmen;

ii. Die Abgabenfestsetzung sei durch das höchstgerichtliche letztinstanzliche Erkenntnis 2008/13/0012 des VwGH vom 15.12.2010 in Rechtskraft erwachsen;

iii. Im Prozess zur Rechtsfindung vor diesem letztinstanzlichen nationalen Höchstgericht sei die Vorlagepflicht iSd Art. 267 III AEUV verletzt worden. Der VwGH habe der Anregung zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH vom 28. September 2009 nicht Folge geleistet. Im vorliegenden Fall handle es sich aber weder um einen „*acte éclairé*“ noch um einen „*acte clair*“ (EuGH 6.10.1982, C-283/81, *Cilfit*, Rn 14, 16). Der EuGH habe bereits vor längerer Zeit die Kriterien festgelegt, anhand derer die unionsrechtliche Zulässigkeit von nationalen Maßnahmen zu beurteilen sei:

„*Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich (...), dass nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen müssen: Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die*

*Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist“* (EuGH 30.11.1995, C-55/94, *Gebhard*, Rn 37).

Andererseits sei in einem richtungsweisenden Urteil aus dem gleichen Jahr festgehalten worden, dass „*zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen*“ (EuGH 14.2.1995, C-279, *Schumacker*, Rn 21).

Es habe sich somit die Frage ergeben, inwieweit innerstaatliches Abgabenrecht und bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen dem Unionsrecht unterliegen würden, und insbesondere, ob die abschließende Verhältnismäßigkeitskontrolle aus dem unionsrechtlichen Prüfungsschema gleichermaßen auf nationale Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern anwendbar sei (vgl. auch EuGH 12.5.1998, C-336/96, *Gilly*, Rn 16). Diese Frage sei erst kürzlich geklärt worden und zwar in der EuGH Judikatur aus den Jahren 2010 und 2011 (EuGH 28.10.2010, C-97/09, *Rimbaud*; EuGH 5.5.2011, C-384/09, *Prunus*; EuGH 1.12.2011, C-250/08, *Kommission/Belgien*). In diesen drei Urteilen habe der EuGH nationale Sonderregelungen, die für sich die Verkehrsfreiheit der EU-Verträge und des EWRV verletzen würden, einer unionsrechtlichen Kontrolle unterworfen und dabei geprüft, unter welchen Bedingungen die angebliche Rechtfertigung dieser Verletzung, nämlich die Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen, noch als verhältnismäßig anzusehen sei. Der EuGH sei zu dem Schluss gekommen, dass eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht nicht genüge, um eine steuerliche Maßnahme, die die Ziele des EWR-Abkommens beeinträchtige, zu rechtfertigen (*Rimbaud*, Rn 34). Dem Gesellschafter einer in einem EWR-Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft müsse daher Gelegenheit geboten werden, der Finanzbehörde eines EU-Mitgliedstaates Beweise vorzulegen und so in den Genuss gewisser Steuervorteile zu gelangen (*Rimbaud*, Rn 49). Die notwendige Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen fordere alsdann aber im Gegenzug, dass die Finanzbehörde des EU-Mitgliedstaates in der Lage sein müsse, die vorgelegten Beweise auf unmittelbarem Weg mittels Informationsaustausches mit der Abgabenbehörde des EWR-Staates abzugleichen (*Rimbaud*, Rn 30, 32). Diese Verpflichtung zur Auskunftserteilung seitens des EWR-Staates müsse durch einen Staatsvertrag, zB ein bilaterales DBA, gesichert sein (*Rimbaud*, Rn 50). Das DBA Ö-FL entspreche dieser Anforderung, denn in Art. 25 Abs. 2 dieses Doppelbesteuerungsabkommens sehe es die Verpflichtung zur uneingeschränkten gegenseitigen Auskunftserteilung vor:

*„Die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten werden einander dabei alle Auskünfte erteilen, die für die Beurteilung eines Falles von Bedeutung sind oder sein könnten.“*

Darüber hinaus erfülle die von der liechtensteinischen Steuerverwaltung erstellte und vom Abgabepflichtigen als Beweis vorgelegte Ansässigkeitsbestätigung hinsichtlich der T-AG sämtliche Voraussetzungen und Formvorschriften des Schlussprotokolls

zum Art. 26 DBA Ö-FL. Wie die *Rimbaud* und *Prunus* Entscheidungen des EuGH klar aufgezeigt hätten, habe das VwGH Urteil 2008/13/0012 vom 15.12.2010 also auf einer unrichtigen Auslegung des Unionsrechts beruht. In Anbetracht dieser (ungefähr zu gleicher Zeit ergangenen) EuGH Judikatur hätte der VwGH die Pflicht gehabt, die Ansässigkeitsbestätigung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung als Gegenbeweis zur angelasteten Missbräuchlichkeit der vorliegenden Gestaltung (= der T-AG als juristische Körperschaft) zu akzeptieren und die Steuervorschreibungen vom 8. Juni 2004 sodann gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Ö-FL aufzuheben. (Im Rahmen dieser Entscheidung hätte der VwGH allenfalls die Einleitung eines Verständigungsverfahrens iSd Art. 25 DBA Ö-FL veranlassen können.

iv. Im Urteil *Willy Kempfer* habe der EuGH die vierte Voraussetzung aus der *Kühne und Heitz* Rechtsprechung weiterentwickelt. Die jüngste Judikatur besage zur zeitlichen Befristung zur Einreichung derartiger Anträge:

*„Die Möglichkeit, einen Antrag auf Überprüfung einer bestandskräftigen Verwaltungsentscheidung zu stellen, wird durch das Gemeinschaftsrecht in zeitlicher Hinsicht nicht beschränkt. Die Mitgliedstaaten können jedoch im Einklang mit den gemeinschaftlichen Grundsätzen der Effektivität und der Äquivalenz angemessene Rechtsbehelfsfristen festlegen“* (EuGH 22.2.2008, C-2/06, *Willy Kempfer gegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Rn 60).

Mit BGBl 161/2005 sei die Fünfjahresfrist des § 236 Abs. 2 BAO aufgehoben worden, sodass nach dem österreichischen Abgabenrecht keine solche Befristung für die Einbringung derartiger Anträge auf nachträgliche Überprüfung bereits bestandskräftiger Verwaltungsentscheidungen mehr bestehe.

## **II. B. Staatshaftung bei Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht**

a) Der EuGH habe in ständiger Rechtsprechung die Existenz eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs für judikatives Unrecht (wie die Verletzung der Vorlagepflicht des Art. 267 III AEUV) bereits ausdrücklich bestätigt (EuGH 30.9.2003, C-224/01, *Köbler*, EuGH 13.6.2006, C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*):

*„Hierbei ist von Belang, dass ein letztinstanzliches Gericht definitionsgemäß die letzte Instanz ist, vor der der Einzelne die ihm auf Grund des Gemeinschaftsrechts zustehenden Rechte geltend machen kann. Da eine durch eine rechtskräftige Entscheidung eines solchen Gerichts erfolgte Verletzung dieser Rechte regelmäßig nicht rückgängig gemacht werden kann, darf dem Einzelnen nicht die Befugnis genommen werden, den Staat haftbar zu machen, um auf diesem Weg den gerichtlichen Schutz seiner Rechte zu erlangen. Im Übrigen ist ein Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, insbesondere deshalb nach Art. 234 EG zur Anrufung des Gerichtshofes verpflichtet, um zu verhindern, dass dem Einzelnen durch das Gemeinschaftsrecht verliehene Rechte verletzt werden. Demnach verlangt der Schutz der Rechte des Einzelnen, der sich auf das Gemeinschaftsrecht beruft, zwingend, dass diesem das Recht zustehen muss, vor einem nationalen Gericht den Ersatz des*

*Schadens zu verlangen, der auf die Verletzung seiner Rechte durch eine Entscheidung des letztinstanzlichen Gerichts zurückzuführen ist“ (Köbler, Rn 34,35,36).*

b) „*Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes muss ein Mitgliedstaat Schäden, die einem Einzelnen durch Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, ersetzen, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: Die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang. (...) Ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ist jedenfalls dann hinreichend qualifiziert, wenn die fragliche Entscheidung die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofes offenkundig verkennt*“ (Köbler, Rn 51, 56).

c) Im Erkenntnis 2008/13/0012 ziehe der VwGH seine eigene Judikatur (insbesondere VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005) als Begründung heran, um die Abwesenheit einer Verletzung der Vorlagepflicht iSd Art. 267 III AEUV zu begründen. Dabei verkenne der VwGH, dass der EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* (EuGH 12.9.2006, C-196/04) ein richtungsweisendes Urteil zum gegenständlichen Thema der steuerlichen Einkünftezurechnung gefällt habe. In diesem Urteil habe der EuGH festgehalten, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht unionsrechtlich nur dann zulässig sei, wenn eine derartige Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sich auf klare und eindeutige Missbrauchsabwehrvorschriften stütze, die objektive und von dritter Seite nachprüfbare Kriterien enthalten würden, die gewährleisten würden, dass nicht auch wirtschaftlich tätige Körperschaften, sondern nur rein künstliche Gestaltungen von ihrer Anwendung erfasst werden könnten (siehe Abschnitt III. B.). Es sei offensichtlich, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO („*Substance over Form*“) und das daraus vom VwGH in seiner gegenständlichen Entscheidung abgeleitete Konzept der „*höchstpersönlichen*“, „*personenverbundenen*“ oder „*an der Person haftenden*“ Einkünfte (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012) keine Kriterien seien, die der vom EuGH im *Cadbury Schweppes* Urteil aufgestellten Bestimmtheitsanforderung entsprechen könnten.

d) Der VwGH habe sich aber nichts desto trotz geweigert, dem Vorlageersuchen des Bf. vom 28. September 2009 Folge zu leisten, und zwar mit der Begründung, die dort hervorgehobene *Cadbury Schweppes* Judikatur des EuGH sei für die Beurteilung der vorliegenden Causa nicht entscheidungserheblich: „*(...) inwieweit eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgende, nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterscheidende Einkünftezurechnung die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen könnte, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich*“ (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029). Durch diese Vorgangsweise habe der VwGH seine unionsrechtliche Vorlagepflicht iSd Art. 267 III AEUV verletzt, judikatives Unrecht verübt und gegebenenfalls sogar einen Staatshaftungsanspruch ausgelöst.

e) In Österreich gebe es derzeit keine gesetzliche Regelung bezüglich der Geltendmachung von Staatshaftungsansprüchen. In diesem Zusammenhang sei es evident, dass die Gesetzesbestimmung des § 2 Abs. 3 AHG einschlägiger EuGH Judikatur zuwiderlaufe: „*(...) dass das Gemeinschaftsrecht nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die allgemein die Haftung des Mitgliedstaates für Schäden ausschließen, die dem Einzelnen durch einen einem letztinstanzlichen Gericht zuzurechnenden Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, wenn sich dieser Verstoß aus einer Auslegung von Rechtsvorschriften oder einer Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch dieses Gericht ergibt. Das Gemeinschaftsrecht steht ferner nationalen Rechtsvorschriften entgegen, die diese Haftung auf Fälle von Vorsatz oder grob fehlerhaftem Verhalten des Richters begrenzen, sofern diese Begrenzung dazu führt, dass die Haftung des betreffenden Mitgliedstaates in weiteren Fällen ausgeschlossen ist, in denen ein offenkundiger Verstoß gegen das anwendbare Recht im Sinne der Randnummern 53 bis 56 des Urteils Köbler begangen wurde*“ (Traghetti del Mediterraneo, Rn 46).

f) Es liege allerdings keineswegs in der Absicht des Bf., die Gesetzesbestimmungen des § 2 Abs. 3 AHG einer unionsrechtlichen Prüfung auszusetzen; diese Bescheidbeschwerde ziele lediglich darauf ab, die durch den VwGH in der ursprünglichen Rechtssache verabsäumte unionsrechtliche Vorlage nachzuholen und dem EuGH gemäß Art. 267 III AEUV die vier Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, die im letzten Abschnitt dieser Beschwerde formuliert seien. In diesem Zusammenhang sei abschließend noch auf die Erklärung Nr. 21 der Europäischen Kommission in der Rechtssache Willy Kempter hingewiesen: „*Es kann davon ausgegangen werden, dass der Gerichtshof im Urteil Kühne & Heitz für den Rechtssuchenden neben der Pflicht des Staates zur Wiedergutmachung bei Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch ein in letzter Instanz entscheidendes nationales Gericht (die sich aus dem Urteil Köbler ergibt), einen zweiten Rechtsweg eröffnet hat, um ihn in die Lage zu versetzen, trotz der gegen Gemeinschaftsrecht verstößenden Auslegung der anwendbaren Rechtsvorschriften und der Verletzung der Vorlagepflicht ein Recht durchzusetzen, das ihm das Gemeinschaftsrecht garantiert.*“

g) Art. 83 Abs. 2 B-VG garantiere das Recht auf den gesetzlichen Richter. Durch die vorliegende Verletzung der Vorlagepflicht iSd Art. 267 III AEUV im Zuge der rechtskräftigen Festsetzung der gegenständlichen Abgaben durch den VwGH sei dem Steuerpflichtigen dieser Zugang zum gesetzlichen Richter verwehrt worden. Deswegen erhebe der Bf. nunmehr Beschwerde gegen den ablehnenden Bescheid des zuständigen Finanzamtes zu seinem Nachsichtsbegehren und stelle im Zuge dessen den Antrag, die verabsäumte Vorlage an den EuGH nachzuholen.

### **III. Das unionsrechtliche Prüfungsschema**

#### **III. A. Die Vertragsverletzung**

a) Im vorliegenden Fall beinhalte die Vertragsverletzung eine Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, wonach die thesaurierten Einkünfte einer ausländischen, im europäischen Wirtschaftsraum (EWR) angesiedelten Kapitalgesellschaft ihrem, in einem

EU Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner bei der Berechnung seiner Einkommensteuer zugerechnet worden seien, obwohl in Wirklichkeit nie eine dementsprechende Ausschüttung durch die Gesellschaft oder ein dementsprechender Zufluss an den Anteilseigner stattgefunden gehabt hätte.

- b) Nach ständiger Rechtsprechung der EuGH verletze eine solche Hinzurechnungsbesteuerung die unionsrechtlichen Verkehrsfreiheiten: „*Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen (...)*“ (EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Leitsatz).
- c) Der EuGH erkenne in einer solchen Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage „*eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 und 49 EG*“, da „*die ansässige Gesellschaft für Gewinne einer anderen (ausländischen) juristischen Person herangezogen wird, dies jedoch nicht bei einer ansässigen Gesellschaft, die eine (im Inland) besteuerte Tochtergesellschaft hat*“ geschehe (*Cadbury Schweppes*, Rn 45, 46).
- d) Wie aus der Pressemitteilung IP/11/606 vom 29. Mai 2011 zum diesbezüglichen Vertragsverletzungsverfahren gegen das Vereinigte Königreich hervorgehe, lasse sich aus der EuGH Judikatur nach Auffassung der EU Kommission ableiten, dass eine solche Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV verletze, sondern genauso die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV, die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 des EWR-Abkommens und die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 40 des EWR-Abkommens.
- e) In Österreich würden inländische Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip besteuert, auf Personengesellschaft werde das Transparenzprinzip angewendet. Das Trennungsprinzip besage, dass eine Kapitalgesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt iSd Körperschaftsteuer sei, sodass die Besteuerung unabhängig von der Anteilseigner erfolge. Solange der von der Kapitalgesellschaft erzielte und versteuerte Gewinn nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werde, sondern in der Gesellschaft verbleibe (sogenannte Thesaurierung), erfolge keine Versteuerung beim Anteilseigner. Das Transparenzprinzip besage, dass eine Personengesellschaft kein eigenständiges Steuersubjekt iSd Körperschaftsteuer sei, sodass deren Gewinn steuerlich den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werde (*Birk, Allgemeines Steuerrecht*, 2012, Rz 1203).
- f) Durch die Anwendung des Transparenzprinzips auf die thesaurierten Einkünfte einer im europäischen Wirtschaftsraum angesiedelten ausländischen Kapitalgesellschaft werde deren in Österreich ansässige Anteilseigner schlechter gestellt als in Österreich ansässige Anteilseigner von inländischen Kapitalgesellschaften, da solche Einkünfte im letzteren Fall erst nach der entsprechenden Ausschüttung durch die Kapitalgesellschaft

an ihre Anteilseigner von der österreichischen Einkommensteuer erfasst würden. Die vorliegende Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage stelle also eine Diskriminierung auf Grund des Ortes des Sitzes der Gesellschaft dar und verletze somit die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 40 des EWR Vertrages.

g) Dabei könne es wohl keinen Unterschied machen, ob der Anteilseigner der beherrschten ausländischen Gesellschaft eine natürliche oder eine juristische Person sei: Eine Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die die Einkünfte einer beherrschten, in einem anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft ihrem Anteilseigner zuordne, verletze die erwähnten Verkehrsfreiheiten. Die österreichische Verwaltungspraxis der Hinzurechnungsbesteuerung bei Einschaltung liechtensteinischer Kapitalgesellschaften sei somit unionsrechtlich grundsätzlich unzulässig.

### **III. B. Eventuelle Rechtfertigung im allgemeinen Interesse**

a) „*Eine solche Beschränkung (der Verkehrsfreiheiten) ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist*“ (*Cadbury Schweppes*, Rn 47). Der EuGH habe in ständiger Rechtsprechung geurteilt, dass eine derartige Vertragsverletzung unter gewissen Voraussetzungen als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht im allgemeinen Interesse gerechtfertigt sein könne, und den Leitsatz des *Cadbury Schweppes* Urteils dementsprechend ergänzt: „*(...) es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht*“ (EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Leitsatz).

b) Die nationale Regelung zur Begründung einer Hinzurechnungsbesteuerung solle also klare und eindeutige Kriterien für die Differenzierung von Missbrauchsgestaltungen enthalten, die gewährleisten würden, dass bei einer derartigen Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausschließlich die Einkünfte von rein künstlichen Gestaltungen (und nicht auch die von wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaften) erfasst werden könnten.

c) In diesem Zusammenhang müsse unterschieden werden zwischen allgemeinen und spezifischen Missbrauchsabwehrvorschriften. Allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften (= GAAR, general anti-avoidance rules), wie die §§ 21 und 22 der österreichischen Bundesabgabenordnung, würden schon ihrem Wesen nach keine Normen und Kriterien für die Differenzierung von Missbrauchsgestaltungen definieren, die gewährleisten würden, dass nicht auch wirtschaftlich tätige Kapitalgesellschaften, sondern nur rein künstliche Gestaltungen von einer solchen Anwendung des Transparenzprinzips bei der Festsetzung

der steuerlichen Bemessungsgrundlage erfasst werden könnten; dies im Gegensatz zu spezifischen Missbrauchsabwehrvorschriften (= SAAR oder TAAR, special or targeted anti-abuse rules), wie zB CFC (= Controlled Foreign Company) regeln für die steuerliche Behandlung von Einkünften beherrschter ausländischer Gesellschaften.

d) Österreich kenne keine gesetzlichen CFC-Vorschriften, sodass sich die Verwaltungspraxis der Hinzurechnungsbesteuerung ausschließlich auf die allgemeinen Missbrauchsabwehrvorschriften der §§ 21 und 22 BAO stütze (vgl. auch *Deloitte, Controlled Foreign Company regimes essentials*, 2012, Seite 55).

e) 1998 habe die OECD ihre Mitgliedstaaten zur Einführung von spezifischen Missbrauchsabwehrvorschriften nach dem angelsächsischen *Controlled Foreign Company* (CFC) Modell aufgerufen (OECD Ministerrat, Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue, Paris, 1998, Empfehlung Nr. 1). Drei Jahre später wäre auch das österreichische Bundesministerium für Finanzen zur Einsicht gelangt, dass die allgemeinen Missbrauchsabwehrvorschriften der §§ 21 und 22 BAO (und deren Anwendung als einzige gesetzliche Grundlage für die herrschende Verwaltungspraxis der Hinzurechnungsbesteuerung) ein zu hohes Maß an Rechtsunsicherheit mit sich bringen würden. Deshalb habe sie 2001 in Anlehnung an das deutsche Außensteuergesetz einen Gesetzesentwurf zur Begutachtung vorgelegt (*Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes*, Linde, 2001, 303 f.). Allerdings sei dieser Gesetzesentwurf dem Parlament nie vorgelegt und eine derartige gesetzliche Regelung somit bislang nicht verabschiedet worden.

f) In Abwesenheit von spezifischen gesetzlichen Missbrauchsabwehrvorschriften habe sich in Österreich in diesem Bereich eine nationale Rechtsprechung herausgebildet, die nicht mit den Normen des Unionsrechts im Einklang stehe (vgl. EuGH 22.2.2001, C-393/98, *Gomes Valente*, Rn 21; EuGH 19.2.2005, C-495/03, *Intermodal Transports BV*, Rn 29). Nicht umsonst habe der EuGH in seinem *Cadbury Schweppes* Urteil selbst die Richtung vorgegeben und angedeutet, dass die objektiven, von dritter Seite nachprüfbar Kriterien zur Differenzierung von rein künstlichen Gestaltungen sich ua auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen könnten (*Cadbury Schweppes*, Rn 67). Bezeichnenderweise trete nach Auffassung des österreichischen VwGH gerade dieses Kriterium, nämlich das Vorhandensein von „*Infrastruktur und Substanz*“, bei der Beurteilung der vorliegenden Causa „*fallbezogen in den Hintergrund*“ (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Jedenfalls lasse sich eine unionsrechtliche Vertragsverletzung auch nicht mit dem Argument rechtfertigen, dass es auch gewisse inländische Rechtssubjekte gebe, denen in bestimmten Ausnahmefällen eine ähnliche diskriminierende Steuerbehandlung widerfahre (vgl. Rz 104 der Wartungserlasse 2008/2 und 2009 zur Einkommensteuerrichtlinie 2000).

g) Im Ergebnis stelle sich heraus, dass allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften (wie die §§ 21 und 22 BAO), die keine eindeutigen Kriterien zur Abgrenzung von rein künstlichen Gestaltungen definieren würden, in Abwesenheit von zusätzlichen,

spezifischen gesetzlichen Missbrauchsabwehrvorschriften (wie eine CFC-Regelung), nicht geeignet seien, eine für sich unionsrechtswidrige (denn vertragsverletzende) Hinzurechnungsbesteuerung als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht zu rechtfertigen, da sie nicht gewährleisten würden, dass nicht auch Einkünfte von wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaften aus anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaaten von ihrer Anwendung erfasst werden könnten.

### **III. C. Zweckdienlichkeit und Verhältnismäßigkeit**

- a) Eine nationale Maßnahme, die geeignet sei, die unionsrechtlichen Verkehrsfreiheiten zu beschränken, könne also zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit den Unionsverträgen zu vereinbartes Ziel verfolgt werde und sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei. In einem solchen Fall müsse allerdings ihre Anwendung zur Erreichung des damit verfolgten Ziels geeignet sein und dürfe nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei (*Cadbury Schweppes*, Rn 57 und 60; vgl. auch EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Rn 49).
- b) Da allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften schon ihrem Wesen nach keine klaren und eindeutigen Kriterien zur Differenzierung zwischen rein künstlichen Gestaltungen und wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaften definieren könnten, habe der österreichische Verwaltungsgerichtshof versucht, diese Gesetzeslücke mit seiner Judikatur zu schließen. Das beiliegende Gutachten der JKU Linz beschreibe in diesem Zusammenhang die historische Entwicklung der österreichischen Verwaltungspraxis der Hinzurechnungsbesteuerung bei Einschaltung einer liechtensteinischen Aktiengesellschaft als Ergebnis der Evolution der diesbezüglichen höchstrichterlichen Judikatur.
- c) Der VwGH sei somit in seiner Judikatur der vergangenen Jahrzehnte bestrebt gewesen, selbst Normen und Kriterien für die Abgrenzung von missbräuchlichen Steuergestaltungen aufzustellen. Abgesehen von der Frage der materiellen Richtigkeit und unionsrechtlicher Zulässigkeit der auf diese Art und Weise entwickelten Kriterien, stelle sich zunächst die Frage nach der formalrechtlichen Zulässigkeit eines solchen höchstrichterlichen Richterrechts. Eine solche Rechtsfortbildung möge in der angloamerikanischen *common law* Tradition zulässig sein, in einem *civil law* Staat wie Österreich sei dieses Richterrecht verfassungswidrig, da die Verfassung als Rechtsquelle nur Staatsverträge, Gesetze und Verordnungen zulasse: Den vom VwGH in höchstrichterlicher Judikatur entwickelten Kriterien sei somit keine normative Bedeutung beizumessen, weil (überspitzt ausgedrückt) die Hoheitsverwaltung und die Gerichtsbarkeit die Gesetze auszuführen bzw. anzuwenden haben, die Gesetzgebung aber die ausschließliche Prärogative der legislativen Macht sei.
- d) Im Erkenntnis zur Aufhebung des § 117 BAO sei der österreichische Verfassungsgerichtshof dieser Rechtsauffassung beigetreten: „*Ministeriellen Enunziationen, die nicht die Form der Verordnung aufweisen, und im Einzelfall ergehenden Erkenntnissen von Höchstgerichten (kann) nicht der Rang verbindlicher genereller Normen (beigelegt) werden*“, denn damit würde man „*Rechtsquellentypen (schaffen), die in der Bundesverfassung nicht vorgesehen sind. (...) Der Gesetzgeber*

*hält sich dabei (aber) nicht mehr im Rahmen des Rechtsquellenkatalogs der geltenden Verfassung, wenn er zu diesem Zweck in Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen (hier: Richtlinien zur Einkommensteuer und zur Kapitalertragsteuer) oder in Erkenntnissen eines Gerichtshofes des öffentlichen Rechts vertretenen Rechtsauslegungen als solche für generell verbindlich erklärt“ (VfGH 2.12.2004, G-95/04).*

e) Diese Judikatur deckt sich auch mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach das Bestimmtheitsgebot und das Legalitätsprinzip integrale Bestandteile des Unionsrechts bilden würden, die auch im Abgabenrecht Anwendung fänden: „*Der Grundsatz der Rechtssicherheit stellt ein grundlegendes Prinzip des Gemeinschaftsrechts dar, das insbesondere verlangt, dass eine den Abgabenpflichten belastende Regelung klar und eindeutig ist, damit er seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und somit seine Vorkehrungen treffen kann*“ (EuGH 13.2.1996, C-143/93, *Gebroeders van Es Douane Agenten*, Rn 27).

f) Im Gegensatz zu spezifischen Missbrauchsabwehrvorschriften (wie zB CFC Regeln) würden allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften (wie die §§ 21 und 22 BAO) schon ihrem Wesen nach keine eindeutigen Kriterien für die Differenzierung zwischen rein künstlichen Gestaltungen und wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaften definieren. Demzufolge würden sie es dem Ermessensspielraum der Hoheitsverwaltung und der Judikatur der Gerichtsbarkeit überlassen, klare Rechtsnormen für eine solche Abgrenzung zu entwickeln. Es sei evident, dass eine solche Rechtsfortbildung dem im Unionsrecht innewohnenden Grundsatz der Rechtssicherheit entgegenstehe, sodass eine derartige nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht – sogar wenn diese sich im allgemeinen Interesse rechtfertigen ließe – unionsrechtlich ohnehin als unverhältnismäßig anzusehen sei.

g) Zusammenfassend lasse sich festhalten, dass die österreichische Verwaltungspraxis der Hinzurechnungsbesteuerung, die sich ausschließlich auf die allgemeinen Missbrauchsabwehrvorschriften der §§ 21 und 22 BAO stütze, dem Unionsrecht (und dem Art. 18 B-VG bzw. Art. 5 F-VG) zuwiderlaufe, da sie den rechtsstaatlichen und unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit verletze.

#### **IV. Vorabentscheidungsersuchen**

Die ursprünglichen Nachzahlungsbescheide vom 8. Juni 2004 würden auf einer steuerlichen Bemessungsgrundlage beruhen, deren Festsetzung nicht mit dem Unionsrecht im Einklang stehe. Die Einhebung dieser Abgabenforderung sei somit mit sachlicher Unbilligkeit behaftet. Deshalb ersuche der Bf. das Bundesfinanzgericht im Zuge der Entscheidungsfindung zu seinem Nachsichtsantrag iSd § 236 BAO dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die nachfolgenden vier Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

- „*Steht es dem Artikel 40 des EWR-Vertrags entgegen, wenn die thesaurierten Einkünfte einer in einem EWR-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat unter Anwendung des Transparenzprinzips beim dort ansässigen*

*Anteilseigner einkommensbesteuert werden, ohne dass eine entsprechende Ausschüttung der Gesellschaft an den Anteilseigner getätigt wurde, während die Einkünfte inländischer Kapitalgesellschaften in dem EU-Mitgliedstaat nach dem Trennungsprinzip besteuert werden, sodass in der Regel keine Versteuerung beim Anteilseigner stattfindet, solange der von der Kapitalgesellschaft erzielte und versteuerte Gewinn nicht an den Anteilseigner ausgeschüttet wird, sondern in der Gesellschaft verbleibt?“*

*- „Wenn ja, lässt sich eine solche Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht rechtfertigen, wenn im betreffenden EU-Mitgliedstaat nur allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften (GAAR) gelten, die selbst keine eindeutigen gesetzlichen Kriterien für die Abgrenzung von rein künstlichen Gestaltungen definieren, und es keine zusätzlichen spezifischen gesetzlichen Missbrauchsabwehrvorschriften gibt, die gewährleisten, dass nicht auch wirtschaftlich tätige Kapitalgesellschaften von der Anwendung einer derartigen nationalen Maßnahme erfasst werden können?“*

*- „Wenn ja, lässt sich eine solche Festsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht rechtfertigen, wenn im betreffenden EU-Mitgliedstaat nur allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften (GAAR) gelten, die selbst keine eindeutigen gesetzlichen Kriterien für die Abgrenzung von rein künstlichen Gestaltungen definieren, sodass es dem Ermessensspielraum der Hoheitsverwaltung und der Judikatur der Gerichtsbarkeit überlassen wird, derartige Rechtsnormen zu entwickeln?“*

*- „Wenn ja, steht eine solche Rechtsfortbildung dem im Unionsrecht innewohnenden Grundsatz der Rechtssicherheit entgegen, der insbesondere verlangt, dass eine den Abgabepflichtigen belastende Regelung klar und eindeutig ist, damit er seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und möglicherweise eintretende Rechtsfolgen seines Handelns zweifelsfrei vorhersehen kann? Ist eine derartige nationale Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerflucht – sogar wenn diese sich im allgemeinen Interesse rechtfertigen ließe – deswegen ohnehin als unverhältnismäßig anzusehen, wenn sich diese nur auf allgemeine Missbrauchsabwehrvorschriften stützt, die selbst keine eindeutigen Kriterien für die Differenzierung von rein künstlichen Gestaltungen definieren?“*

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass Art. 267 AEUV dem Einzelnen nicht die Möglichkeit einräumt, den EuGH selbst direkt und unmittelbar anzurufen. Deswegen seien natürliche und juristische Personen für den Schutz ihrer Unionsrechte auf die Einhaltung der Vorlagepflicht des Art. 267 III AEUV durch die nationalen Gerichte der Mitgliedstaaten angewiesen. Nach dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 AEUV obliege die Kontrolle der Einhaltung der Vorlagepflicht des Art. 267 III AEUV primär den Mitgliedstaaten, sodass die nationalen Höchstgerichte sich in dieser Hinsicht *de facto* selbst zu kontrollieren hätten. (Ein von der EU Kommission eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren iSd Art. 258 AEUV würde ohnehin keine effektive Sanktion für eine allfällige Nichtvorlage darstellen, da es erst nach rechtskräftiger Entscheidung in der Hauptsache eingreift; vgl. Abschnitt

II.A.). Letztendlich sei das einzige Rechtsmittel, das einem von einer höchstrichterlichen Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht betroffenen Rechtssuchenden offen stehe, um seinen rechtmäßigen Zugang zum gesetzlichen Richter durchzusetzen, die Beschwerde gemäß Art. 144 B-VG an den VfGH. Gerade für solche Fälle habe der EuGH in ständiger Rechtsprechung die Möglichkeit geschaffen, eine von einem letztinstanzlichen nationalen Höchstgericht verabsäumte Vorlage an den EuGH unter gewissen Voraussetzungen nachzuholen (*Kühne & Heitz; Willy Kempter*) und der VfGH habe diesen Rechtsweg in seiner Judikatur bereits ausdrücklich anerkannt (VfSlg. 18.797).

Sollte das BFG dem obigen Vorabentscheidungsersuchen nicht Folge leisten, bliebe dem Bf. somit nur der Gang zum Verfassungsgerichtshof, um sein Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 83 Abs. 2 B-VG) durchzusetzen – es sei denn, die Nachsicht würde ohnehin, zB wegen Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit, gewährt werden.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 18. Juli 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe seiner weltweiten Einkünfte und nennenswerten Vermögenswerte für den Zeitraum 1997 bis dato.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 20. August 2014 Folgendes mit:

### **1. Vollmachtsbekanntgabe**

Der Bf. habe das Vollmachtsverhältnis mit Brandl & Talos Rechtsanwälte GmbH für das vorliegende Abgabe- und Rechtsmittelverfahren beendet und gebe bekannt, der bpv Hügel Rechtsanwälte OG Vollmacht erteilt zu haben, und ersuche, künftig sämtliche Zustellungen zu Handen des ausgewiesenen Rechtsvertreters vorzunehmen.

### **2. Antrag auf mündliche Verhandlung**

Der Bf. habe am 26. Februar 2013 beim zuständigen Finanzamt den vollständigen Erlass der Abgabenschuld inklusive Anspruchs- und Aussetzungszinsen gemäß § 236 BAO beantragt. Die Abgabenschuld sei mit Bescheiden vom 8. Juni 2004 für das Jahr 1997 in Höhe von Euro 57.785,44 und für das Jahr 1998 in Höhe von Euro 688.745,96 festgesetzt worden.

Mit Bescheid vom 7. November 2013 habe das Finanzamt den Nachsichtsantrag abgewiesen. Deswegen habe der Bf. am 5. Dezember 2013 innerhalb der offenen Frist Berufung eingelegt und dabei die Begründung des Nachsichtsbegehrens auch auf das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit erweitert. Gleichzeitig habe der Bf. das ursprüngliche Anbringen, das sich ausschließlich auf die sachliche Unbilligkeit der bekämpften Abgabenvorschreibung gestützt habe, vollinhaltlich aufrechterhalten.

Das Finanzamt habe dieses Rechtsmittel ohne Beschwerdevorentscheidung unter Berufung auf § 262 Abs. 2 BAO dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die Unterlassung

der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung sei jedoch nicht in der Berufung des Bf. beantragt worden, weiters habe das Finanzamt die Bescheidbeschwerde nicht innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorgelegt. Die Voraussetzungen gemäß § 262 Abs. 2 BAO für die Ausnahme von der grundsätzlichen Verpflichtung der Abgabenbehörde, eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, seien nicht erfüllt gewesen. Der pflichtwidrig unterlassene Erlass der Beschwerdevorentscheidung habe dem Bf. die Möglichkeit genommen, im Rahmen des Vorlageantrages gemäß § 274 Abs. lit. b BAO eine mündliche Verhandlung zu beantragen. Auf Grund dieser Säumnis des zuständigen Finanzamtes habe der Bf. in seinem ersten Schriftsatz vom 14. Juli 2014 an das BFG nach Vorlage der Beschwerde durch das Finanzamt den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt, der somit fristgerecht erfolgt sei.

Der Bf. wolle die Bedeutung einer solchen mündlichen Verhandlung für die Entscheidungsfindung im gegenständlichen Nachsichtsverfahren nochmals hervorheben und ersuche deswegen höflich um eine baldige Bekanntgabe, ob diesem Antrag stattgegeben werde.

### **3. Ergänzender Schriftsatz**

Zur Ergänzung der Ausführungen des Bf. und anlässlich neuer Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH erstatte er folgenden ergänzenden Schriftsatz unter Aufrechterhaltung seiner bisherigen Anbringen.

### **4. Sachverhalt**

#### **4.1 Grundsachverhalt**

In den Jahren 1997 und 1998 sei der Bf., ein holländischer Staatsangehöriger, Vorstandsvorsitzender der Bank-1 (Bank-1) gewesen. Bei diesem Institut habe es sich um die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft der Bank-2 (Bank-2) gehandelt.

Zusätzlich sei der Bf. mit der Privatisierung der Bank-1 betraut worden. Auf Grund verschiedener gesellschaftsrechtlicher Überlegungen habe die Privatisierung jedoch nicht der Bf. persönlich, sondern eine juristische Person abwickeln sollen. Während die Bank-2 daraufhin ihrerseits beim Privatisierungsvorgang ihrer „Enkeltochter“, die liechtensteinische Bank-6 (Bank-6), eingeschaltet habe, habe der Bf. deswegen seinerseits in Absprache mit der Bank-2 die T-AG, ebenfalls mit Sitz in Liechtenstein, gegründet.

Ein von der Bank-2 beauftragtes Gutachten der Steuerberatungskanzlei Ernst & Young vom 30. Mai 1997 habe vorab die Unbedenklichkeit dieser Gesellschafts- und Vertragsstruktur bestätigt. Dem Bf. sei hinsichtlich seiner österreichischen Steuerposition zugesichert worden, dass seine Beteiligung an der liechtensteinischen T-AG keine einkommensteuerrelevanten Auswirkungen in Österreich haben würde, sofern die Gesellschaft in dem betreffenden Zeitraum kein Einkommen (Gehälter, Dividenden, etc.) ausschütte. Der Bf. habe auf diese sachkundige Auskunft vertraut.

Im Mai 1998 habe die Republik Ungarn Parlamentswahlen durchgeführt, wodurch es zu einem politischen Machtwechsel gekommen sei. Auf Grund der daraus entstandenen neuen gesellschaftlichen Interessenslage sei die Privatisierung der Bank-1 gestoppt worden. Der Verkaufsvermittlungsvertrag zwischen der Bank-2, Bank-6 und der T-AG sei aufgelöst worden und der Bf. habe gleichzeitig auch seine Funktion als Vorstandsvorsitzender der Bank-1 zurücklegen müssen. Im Zuge der damit verbundenen Vertragsabwicklungen habe die Bank-2 eine Prämie von USD 1,45 Mio. an die T-AG geleistet. Diese Zahlung sei als „Pönale“ fällig geworden, weil es der T-AG wegen der vorzeitigen Kündigung durch die Bank-2 unmöglich gemacht worden sei, einen erfolgreichen Verkauf der Bank-1 überhaupt zu arrangieren.

In der Folge habe der Bf. das Vorstandsentgelt der Bank-1 ordnungsgemäß in Österreich versteuert, während die T-AG ihre Einkünfte der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragsteuer (Steuersatz 15 %) unterworfen habe. In den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren 1997 und 1998 seien keine Auszahlungen der T-AG an ihren Gesellschafter, den Bf., erfolgt, weder in Form eines Gehaltes, einer Dividende, einer möglicherweise verdeckten Gewinnausschüttung noch aus irgendeinem anderen Rechtsgrund.

#### **4.2 Einleitung des Ermittlungsverfahrens**

Am 22. Dezember 2000 (in der Beschwerde werde der 19. Dezember 2000 genannt) sei beim österreichischen Bundesministerium für Finanzen eine anonyme Anzeige gegen den Bf. eingegangen. Darin sei ihm vorgeworfen worden, in seiner Funktion als Vorstandsmitglied der Bank-1 eine „inoffizielle, nicht versteuerte Abfindung“ in der Höhe von ATS 35 Mio. erhalten zu haben. Konkret sei damit die schon erwähnte Erfolgsprämienhöhe von USD 1,45 Mio. gemeint gewesen, welche jedoch in Wirklichkeit der T-AG und nicht dem Bf. zugeführt worden sei.

Die Prüfungsabteilung Strafsachen habe daraufhin ihre Ermittlungen begonnen. Sie habe gegen den Bf. am 21. September 2001 gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG Anzeige bei der Staatsanwaltschaft Wien wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a FinStrG erstattet.

Am 9. Oktober 2001 habe das Landesgericht für Strafsachen Wien auf Antrag der Staatsanwaltschaft Voruntersuchungen gegen den Bf. eingeleitet. Die Prüfungsabteilung Strafsachen sei dabei (in Zusammenwirken mit dem Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz) mit den weiteren Ermittlungen und mit der Legung einer Schlussanzeige beauftragt worden. Das Strafverfahren selbst sei gemäß § 412 StPO aF bis zum Vorliegen eines solchen Schlussberichtes abgebrochen worden.

#### **4.3 Abgabenverfahren und Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen**

Im Zuge dieser Beweisaufnahme habe die Finanzbehörde auch die liechtensteinische Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für die Jahre 1997 und 1998 sichergestellt. Zudem habe der Bf. der Finanzbehörde am 22. Juli 2003 eine Ansässigkeitsbestätigung vorgelegt, worin die liechtensteinische Steuerverwaltung bescheinigt habe, dass es sich bei der

T-AG um eine in Liechtenstein kommerziell tätige Gesellschaft gehandelt habe, die der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragsteuer unterlegen sei.

Daraufhin habe das Finanzamt am 20. August 2003 eine EAS-Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen mit der Frage gerichtet, wie nun weiter mit dem Abgabenprozess zu verfahren sei. In Beantwortung dieser Anfrage habe das BMF die Auskunft EAS 2346 (EAS-Auskunft vom 1.9.2009, 04 0101/63-IV/4/03) veröffentlicht.

Am 8. Juni 2004 habe die Finanzbehörde zwei Steuerbescheide ausgefertigt, worin vom Bf. ein Betrag von insgesamt Euro 756.197,25 als Einkommensteuernachzahlung für die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 gefordert worden sei. Die österreichische Behörde habe die Einkünfte der liechtensteinischen T-AG dem damals in Österreich ansässigen Gesellschafter (= dem Bf.) bei der Berechnung seiner Einkommensteuer persönlich zugerechnet, obwohl es in diesem Zeitraum nie eine solche Ausschüttung an den Anteilseigner gegeben habe. Wie die diesbezügliche Gesellschaftssteuerrechnung für die Jahre 1997 und 1998 belege, seien die Einkünfte der T-AG zudem bereits in Liechtenstein besteuert worden. Begründet sei diese Doppelbesteuerung mit § 22 BAO worden: Die T-AG sei eine funktionslose Sitzgesellschaft, der als Missbrauchsgestaltung steuerlich keine Einkünfte zugerechnet werden könnten.

Gegen diese Bescheide habe der Bf. Berufung eingelegt, welche am 4. Dezember 2007 vom Unabhängigen Finanzsenat abgewiesen worden sei. Daraufhin habe der Bf. gegen diese Berufungsentscheidung des UFS fristgerecht eine Bescheidbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Im Zuge dessen habe die damalige Rechtsvertretung des Bf. den VwGH mit Schriftsatz vom 28. September 2009 ersucht, diese Causa (und insbesondere die Auslegung der §§ 21 und 22 BAO) dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Mit Erkenntnis (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012) habe der VwGH die Beschwerde abgewiesen, das sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO als ausschließliche Begründung der Steuerpflicht des Bf. gestützt habe. Entsprechend der Regel der Einkünftezurechnung wären die Leistungen der T-AG rein von ihrem Gesellschafter, dem Bf., persönlich erbracht worden, sodass die sich daraus ergebenden Einkünfte steuerlich dem Bf. zuzurechnen gewesen wären. Trotz entsprechender Anregung des Bf. vom 28. September 2009 habe sich der VwGH in dem gegenständlichen Verfahren geweigert, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.

#### **4.4 Finanzstrafverfahren**

Die damalige Rechtsvertretung des Bf. habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz in ihren Schreiben vom 30. Juli 2002 und 28. Februar 2003 auf die beruflichen Konsequenzen des Strafverfahrens für ihn hingewiesen und sie deswegen ersucht, die Rechtssache möglichst rasch zu bearbeiten. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe dem Gericht zwar im Jahr 2003 den Abschluss der Ermittlungen gemeldet, den Schlussbericht dem Gericht aber erst im Juni 2010 vorgelegt. Damit habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz eine jahrelange Verschleppung des Strafverfahrens bewirkt.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe auf Grund ihrer Ermittlungskompetenz die Verpflichtung, zügig zu arbeiten und dabei insbesondere das Interesse des Beschuldigten in einem fairen Prozess und raschem Verfahrensausgang zu wahren. Diese Verpflichtung ergebe sich insbesondere aus dem Grundsatz des „fairen Verfahrens“ iSd Art. 6 EMRK. Würden die Beamten der Finanzstrafbehörde diese Grundsätze verletzen, könnten sie sich gegebenenfalls nach der Rechtsprechung des OGH sogar des Amtsmisbrauches schuldig machen. Demnach „genügt zur Strafbarkeit nach § 302 StGB schon die Beeinträchtigung des Rechtes auf Strafverfolgung insoweit, als durch Unterlassen der Sachverhaltsmitteilung oder Weiterleitung eine Verdachtsüberprüfung gemäß den in Betracht kommenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen durch die hierfür zuständige (Justiz)Behörde unterblieben ist“ (OGH 11.2.2003, 11 Os 43/02; vgl. auch Marek/Jerabek, Korruption und Amtsmisbrauch, Seite 27 f.; Bertel in WK<sup>2</sup>, § 302 Tz 47 und 111). „Selbst für ein nicht zum unmittelbaren Verkehr mit Staatsanwaltschaft und Gericht berufenes Exekutivorgan genügt zur Strafbarkeit nach § 302 Abs. 1 StGB bereits die vom Schädigungsvorsatz umfasste Beeinträchtigung des Rechtes auf Strafverfolgung etwa durch doloses Unterlassen weiterer Sachverhaltsermittlungen oder der vollständigen – wenngleich behördinternen – Darstellung der bisher bekannten Erhebungsergebnisse. Denn dadurch wird (...) eine strafrechtliche Beurteilung durch Staatsanwaltschaft und Gericht ja gerade unmöglich gemacht“ (OGH 28.9.2010, 11 Os 87/10).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe das Ermittlungsverfahren als Druckmittel verwendet, um eine vermeintliche Steuerforderung einzutreiben. Nach der dem Bf. bekannt gewordenen Verwaltungspraxis weigere sich nämlich die Finanzbehörde, einen den Verdacht verneinenden Schlussbericht an das Strafgericht zu übermitteln, solange der Steuerpflichtige nicht ein Fahrlässigkeitsgeständnis abgelegt und seine vermeintliche Steuerschuld (wenigstens teilweise) beglichen habe. In Anbetracht der weitreichenden beruflichen Konsequenzen, die für den Bf. auf Grund seiner Tätigkeit als Bankvorstand verbunden gewesen seien, sei nicht auszuschließen gewesen, dass er diesem Druck nachgeben würde.

Erst am 23. Juni 2010 habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz der Staatsanwaltschaft endlich den Schlussbericht vorgelegt. Unverständlichweise habe sie es aber unterlassen, dem Schlussbericht auch die entsprechenden Urkunden beizulegen, die sie im Zuge ihrer Ermittlungen sichergestellt habe. Dies mit dem Hinweis, dass dem Strafgericht „auf Grund der Umstände des Falles (insbesondere die nach wie vor anhängige VwGH-Beschwerde) keinerlei Beweisurkunden vorgelegt werden“ könnten (LG Wien 13 Hv 122/10, ON 47, AS 3).

Diese Erklärung sei unrichtig gewesen, zumindest aber irreführend. Sie erwecke nämlich den Anschein, dass keine Beweisurkunden existieren würden. Tatsächlich sei die Finanzstrafbehörde erster Instanz aber nicht in der Lage gewesen, die Beweisurkunden der Staatsanwaltschaft zu übermitteln, weil sie sich in dem dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Finanzamtsakt befunden hätten. Aus unverständlichen Gründen seien für das Ermittlungsverfahren keine Kopien der Beweisurkunden angefertigt worden.

Die Beweisurkunden seien somit erst wieder am 18. Jänner 2011 nach Abschluss des Abgabenverfahrens durch den VwGH in den Verfügungsbereich der Finanzstrafbehörde erster Instanz gelangt.

Als Ergebnis seien dem Landesgericht für Strafsachen Wien alle wesentlichen Beweisurkunden zumindest bis Mai 2012 vorenthalten worden. Die einzigen Ausnahmen seien das Gutachten von Ernst & Young und die Ansässigkeitsbescheinigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung gewesen, die die Finanzbehörde dem Gericht am 5. Dezember 2002 bzw. am 1. Juni 2011 vorgelegt habe. Das Aktenverzeichnis des UFS zeige, in welchem Ausmaß dies geschehen sei. Auf sechs Seiten seien alle Unterlagen aufgelistet, die im Ermittlungsverfahren vorgelegt und sichergestellt worden seien und die sich nun im Abgabenakt, nicht aber im Strafakt befunden hätten. Im Abgabenakt hätten sich etwa die 54 bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Urkunden, inklusive der Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für das Jahr 1998 befunden. Bis zum 29. Mai 2012 habe die Finanzbehörde dem Gericht also ausschließlich Sachverhaltsdarstellungen, aber nicht jedoch Beweisurkunden übermittelt. Dadurch sei eine eigenständige gerichtliche Beweiswürdigung (bzw. die Einstellung des Strafverfahrens) verhindert worden. Im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot des § 13 Abs. 3 StPO sei eine solche Vorgangsweise bedenklich (laut § 252 Abs. 2 StPO seien aufgenommene Urkunden in der Hauptverhandlung sogar zu verlesen).

Zusammengefasst zeige sich, dass das Verhalten der Finanzbehörde den strafgerichtlichen Entscheidungsprozess maßgeblich beeinträchtigt und eine frühere Einstellung des Strafverfahrens verhindert habe.

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 15.6.2011, GZ-1, sei der Bf. wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung verurteilt worden.

Der OGH habe diese erstinstanzliche Verurteilung jedoch wegen Nichtigkeit aufgehoben (OGH 8.3.2012, GZ-4). Nachdem sämtliche Beweisurkunden beigeschafft worden seien, sei der Bf. schließlich im zweiten Rechtsgang am 31. August 2012 vom Landesgericht Wien rechtskräftig freigesprochen worden.

#### **4.5 Berufliche Konsequenzen für den Bf.**

Das über elf Jahre anhängige Strafverfahren habe für den Bf. im genannten Zeitraum jegliche Berufstätigkeit, die seiner Qualifikation entspreche, unmöglich gemacht.

Der Bf. sei bis zur Einleitung des Strafverfahrens am 9. Oktober 2001 uneingeschränkt befähigt gewesen, die Geschäfte eines Kreditinstitutes zu leiten. Er sei auch von der Wiener Börse bevollmächtigt gewesen. Damals wäre einer Bestellung zum Vorstandsmitglied eines anderen Kreditinstitutes also nichts im Wege gestanden.

Dies habe sich aber schlagartig mit der Einleitung des Strafverfahrens Ende 2001 geändert. Einerseits sei der Bf. auf Grund der ihn treffenden vorvertraglichen Aufklärungspflicht (bei sonstiger Haftung aus „culpa in contrahendo“) verpflichtet gewesen, bei sämtlichen Bewerbungsgesprächen auf das eingeleitete Strafverfahren

hinzzuweisen. Andererseits sei jede Änderung der Geschäftsleitung bei Kreditinstituten gemäß § 73 Abs. 1 Z 2 BWG anzeigenpflichtig. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 7 BWG (respektive § 3 Abs. 1 Z 8 BörseG) hätten also Kreditinstitute (und Börsenunternehmer/Mitglieder) wie die Bank-3 oder die Bank-4 bei einer Vorstandsbestellung des Bf. gleichzeitig die so entstehende mangelhafte Erfüllung der Voraussetzungen zur Konzessionserteilung bei der Finanzmarktaufsicht (FMA) anzeigen (und auf diese Weise den Konzessionsverlust quasi über sich selbst abrufen) müssen.

Laut § 6 Abs. 2 Z 3 BWG sei die FMA bei einem Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Z 7 BWG dazu verpflichtet, die Bankkonzession zurückzunehmen. In der Regel trage sie zunächst dem Kreditinstitut gemäß § 70 Abs. 4 Z 1 BWG auf, sich innerhalb einer angemessenen Frist vom betroffenen Geschäftsleiter zu trennen (vgl. VwGH 23.4.2009, 2008/17/0207); werde diese Auflage nicht oder nicht fristgerecht erfüllt, erfolge der Konzessionsentzug gemäß § 70 Abs. 4 Z 3 BWG.

Angesichts der drakonischen Rechtsfolgen, die mit einer Verletzung des § 5 Abs. 1 Z 7 BWG verknüpft seien, wäre es völlig realitätsfremd, von einer Bank zu erwarten, dass sie ihre Konzession riskiere, um einen Geschäftsleiter anzustellen, gegen den ein Strafverfahren anhängig sei.

Gleichartige Zulassungsbestimmungen wie die des § 5 Abs. 1 Z 7 BWG würden sich auch in § 4 Abs. 6 Z 1 WAG, § 3 Abs. 5 Z 6 WAG iVm § 5 Abs. 1 Z 7 BWG, § 14 Abs. 1 Z 1 und 12 BörseG, § 13 Abs. 1 FKG, § 6 Abs. 2 Z 13 InvFG iVm § 5 Abs. 1 Z 7 BWG, § 28a Abs. 3 Z 2 BWG, § 3 Abs. 1 Z 8 BörseG und § 9 Abs. 10 PKG finden.

Das eingeleitete Strafverfahren habe den Bf. also nicht nur als Bankenvorstand, sondern auch als Verwaltungsrat, Vorstand oder geschäftsführenden Direktor einer Versicherungsgesellschaft, als Wertpapierberater oder Vermögensverwalter, als Geschäftsleiter eines Börsenunternehmens oder Börsenmitglieds, als Börsenmakler (Sensal), als Vorstand einer gemischten Finanzholdinggesellschaft oder einer Pensionskasse, als Investmentfondsmanager sowie als Aufsichtsratsvorsitzenden eines Kreditinstitutes disqualifiziert.

Das eingeleitete Strafverfahren habe also nicht nur die Zulassung des Bf. als Bankenvorstand verhindert, sondern habe ihn vielmehr generell von jeder beruflichen Führungstätigkeit im Finanzsektor ausgeschlossen.

Die Auswirkungen des eingeleiteten Strafverfahrens würden sogar über den Finanzsektor hinausreichen: Sämtliche börsennotierte Unternehmen hätten sich nämlich gemäß § 243b UGB einem Corporate Governance Codex zu unterwerfen, der unter anderem die sogenannte „fit and proper“ Anforderung an Geschäftsleiter umfasse, wobei im Fall eines Regelverstoßes eine Aussetzung der Börsennotierung drohe. Das anhängige Strafverfahren habe somit auch eine Betätigung als Finanzvorstand eines börsennotierten Unternehmens verhindert und so die Erwerbsfähigkeit des Bf. weitestgehend eingeschränkt.

Schließlich würden sich all diese Nachteile nicht nur auf Österreich beschränken, weil nämlich alle EU-Mitgliedstaaten ausnahmslos die Richtlinien für Kreditinstitute, das Versicherungswesen, Finanzkonglomerate, Finanzteilnehmer und Geldinstitute sowie gegen Geldwäsche umgesetzt hätten. Diese Regelungen würden alle auf die eine oder andere Art sogenannte „fit“ (= persönliche Zuverlässigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse) und „proper“ (= fachliche Eignung, Bildung und Erfahrung) Anforderungen enthalten, die erfüllt sein müssten, um eine Konzession erteilt zu bekommen.

Wie bereits erwähnt sei es dem Bf. auf Grund des unzumutbar lange andauernden Ermittlungsverfahrens für die Dauer von elf Jahren – nämlich im Zeitraum zwischen der Einleitung des Strafverfahrens am 9. Oktober 2001 bis zum Freispruch durch das LG Wien vom 31. August 2012 – nicht möglich gewesen, seinen erlernten und jahrelang praktizierten Beruf als Bankdirektor auszuüben. Eine Person, gegen die ein Strafverfahren anhängig sei, könne nämlich nicht als Geschäftsleiter einer Bank tätig werden.

Auf Grund des Berufsverbots seien mehrere Bemühungen des Bf., einen seinen Qualifikationen entsprechenden Beruf auszuüben, verhindert worden:

Ende 2001 sei Herr G.U. – damals Geschäftsführer von Gesellschaft-1, mittlerweile Geschäftsführer von Gesellschaft-2 – an ihn herangetreten. Als „Headhunter“ sei er gerade auf der Suche nach einem Vorstandsmitglied für die Bank-3 gewesen und habe den Bf. für diesen Posten vermitteln wollen. Nach ersten erfolgreichen Verhandlungen hätten die Gespräche jedoch im Sommer 2002 abgebrochen werden müssen, als klar geworden sei, dass der Bf. im Hinblick auf das gegen ihn eröffnete Strafverfahren den nötigen Anforderungen nicht gerecht geworden sei.

Am 28. August 2003 habe die Bank-4 dem Bf. das Angebot unterbreitet, ihrem Vorstand beizutreten. Als sich jedoch herausgestellt habe, dass der Bf. auf Grund des anhängigen Strafverfahrens die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Z 7 BWG nicht erfüllen werde, sei dieses Anbot mit Schreiben vom 29. November 2003 umgehend zurückgezogen worden.

Ende 2004 habe die Bank-7 (Bank-7) in London Verstärkung für ihren Vorstand gesucht. Eine diesbezügliche mündliche Zusage des Geschäftsführers der Bank-7 habe den Bf. im März 2005 sogar zu einem Umzug nach London veranlasst. Als sich jedoch herausgestellt habe, dass der Bf. wegen des in Österreich anhängigen Strafverfahrens den sogenannten „fit and proper“ Test der englischen Finanzmarktaufsicht nicht habe bestehen können, habe die Bank-7 ihr Angebot wieder zurückgezogen.

Auch nach 2005 hätten den Bf. mehrmals verschiedene Personalvermittler angesprochen (so zB Herr R.A., Headhunter bei Gesellschaft-3), die ihm Managementpositionen im Bankenbereich angeboten hätten. Diese Angebote seien jedoch mit der Zeit immer spärlicher geworden, nachdem sich in der Branche herumgesprochen habe, dass der Bf. wegen der Unvereinbarkeit mit dem in Österreich anhängigen Strafverfahren ohnehin keine der für ihn vorgesehenen Stellen annehmen habe können.

Am 2. September 2008 habe die Bank-5, eine schweizerische Tochtergesellschaft der Nationalbank des Fürstentums XY, den Bf. eingeladen, dem Vorstand ihrer neu

zu gründenden Schweizer Tochterbank, der Bank-8 in Genf, beizutreten. Auch dieses Angebot sei aber im Hinblick auf das in Österreich anhängige Strafverfahren mit Schreiben vom 26. September 2008 storniert worden.

Dem Bf. könne also nicht vorgeworfen werden, er hätte in den vergangenen Jahren nicht alles Zumutbare unternommen, um eine geeignete Stelle zu finden. Als sich herausgestellt habe, dass sämtliche österreichische Bewerbungsgespräche wegen des anhängigen Strafverfahrens von Vornherein aussichtslos gewesen seien, sei er nach London gezogen, das Zentrum der europäischen Finanzindustrie, und habe von dort aus seine internationale Suche fortgesetzt. Doch selbst in der Schweiz, wo es sich bei der ihm vorgeworfenen Steuerhinterziehung bekanntlich um keine Straftat, sondern nur um eine Ordnungswidrigkeit handle, habe sich das in Österreich anhängige Strafverfahren als unüberwindbare Hürde erwiesen.

Auf Grund der langen Dauer des Strafverfahrens und des in diesem Zeitraum faktisch bestehenden Berufsverbots könne der Bf. selbst nach dem Freispruch durch das LG Wien vom 31. August 2012 keine angemessene Tätigkeit mehr finden: Das Bankenwesen fordere nämlich eine kontinuierliche Tätigkeit, um mit der Entwicklung des Sektors mithalten zu können und beruflich präsent zu bleiben. Die Erfahrung zeige, dass ein Bankenvorstand mit fast 50 Jahren, nach einer zehnjährigen Abwesenheit vom Markt und mit einem derart belasteten Ruf nicht mehr zu platzieren sei. Dies werde von Herrn R.A., Headhunter bei Gesellschaft-3, in seiner Erklärung vom 16. Februar 2009 auch ausdrücklich bestätigt.

## **5. Persönliche Unbilligkeit**

Nach § 236 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO könne die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Eine persönliche Unbilligkeit liege nach § 2 der VO zu § 236 BAO insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Errichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Dabei sei auf die Unbilligkeit im Einzelfall abzustellen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, 214, § 236 Tz 9). Die persönliche Unbilligkeit bestehe bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118; VwGH 19.10.2006, 2003/14/0098).

Eine solche Unbilligkeit werde stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährde (*Ritz*, aaO, Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 9.7.1997,

95/13/0243; VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; VwGH 22.9.2000, 95/15/0090). Die Abgabenschuldigkeiten in Höhe von Euro 756.197,25 zuzüglich Anspruchs- und Aussetzungszinsen würden das Vermögen des Bf. übersteigen. Ihre Einhebung würde somit die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden, da nicht auszuschließen sei, dass die österreichische Steuerforderung den Bf. in den Konkurs treiben werde.

Die rechtserhebliche Tatsache einer Unbilligkeit sei nach dem VwGH dann als gegeben anzunehmen, wenn das Verhalten der Behörde ursächlich für die Entstehung der Unbilligkeit gewesen sei (vgl. VwGH 17.10.1974, 865/74 und VwGH 17.6.1974, 500/74). Anders ausgedrückt nach *Stoll*: „*Darüber hinaus können die Gründe für Unbilligkeiten in der Einhebung auch solche sein, die in den unmittelbar vorhergehenden Stufen des Erhebungsverfahrens ihre Wurzeln haben. Dies ist vor allem dann gegeben, wenn verfahrensbedingt aus nicht vom Abgabepflichtigen zu verantwortenden Gründen zu dieser Wurzel der Unbilligkeit nicht (nicht mehr) wirksam (diese Gründe beseitigend) vorgestoßen werden kann*“ (*Stoll*, BAO, 1994, Seite 2422). Auch habe der VwGH (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259) in einem Fall, in dem es durch den mit der Justizverwaltung ausgetragenen Gebührenkonflikt bei einem Gutachter zum Entfall von Gutachtensaufträgen gekommen sei und somit der Gutachter in massive wirtschaftliche Existenznot gebracht worden sei, Folgendes ausgeführt: „*Dass der Bf. infolge des Gebührenstreits und seiner Erkrankung keine Aufträge mehr erhalten hat und gezwungen war, seinen Betrieb einzustellen, könnte allenfalls eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung begründen.*“

Eine persönliche Unbilligkeit werde erst recht anzunehmen sein, wenn die Wurzel der Unbilligkeit, wie im vorliegenden Fall, gerade im Verschulden der Abgabenbehörde liege. Wie aus den Punkten 4.4 und 4.5 ersichtlich, habe das in Österreich über elf Jahre anhängige und mit einem Freispruch abgeschlossene Strafverfahren dem Bf. dessen Existenzgrundlage entzogen. Während der Dauer des Finanzstrafverfahrens habe der Bf. seinen Beruf nicht ausüben können, was bei ihm die Existenzgefährdung verursacht habe.

Das laufende Strafverfahren habe nicht nur die Zulassung des Bf. als Bankenvorstand verhindert, sondern ihn vielmehr generell von jeglicher beruflichen Führungstätigkeit im Finanzsektor ausgeschlossen. Der Bf. habe in den Jahren 2002 bis 2008 diverse Angebote gehabt, die aber zurückgezogen worden seien, weil der Bf. auf Grund des laufenden Strafverfahrens die „fit and proper“ Anforderungen nicht habe erfüllen können. Wie schon im Punkt 4.5 erwähnt, erfordere das Bankenwesen eine kontinuierliche Tätigkeit. Die Erfahrung zeige, dass ein Bankenvorstand mit fast 50 Jahren, nach einer zehnjährigen Abwesenheit vom Markt und mit einem derart belasteten Ruf nicht mehr zu platzieren sei.

Zusammengefasst habe das in Österreich über elf Jahre anhängige Strafverfahren die berufliche Tätigkeit des Bf. verhindert. Die über die Jahre aufgelaufenen Verfahrenskosten hätten die finanziellen Reserven des Bf. mittlerweile zur Gänze erschöpft. Es sei daher nicht auszuschließen, dass die österreichische Steuerforderung den Bf. in den Konkurs treiben werde. Damit wäre aber das Berufsverbot endgültig, weil es sich bei der

Konkurseröffnung eindeutig um einen Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung hande (§ 5 Abs. 1 lit. 6 BWG bzw. § 13 Abs. 3 GewO).

Die Gründe für die persönliche Unbilligkeit durch Existenzgefährdung würden somit in der Länge des Finanzstrafverfahrens liegen, welches das zuständige Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz zu verantworten habe.

Nach einheitlicher Judikatur der österreichischen Höchstgerichte sei die zivilrechtliche Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen wegen einer Verletzung des Beschleunigungsgebotes (§ 9 StPO bzw. § 57 Abs. 6 FinStrG) unzulässig, wenn der Geschädigte im betreffenden Strafverfahren verurteilt werde: „*Ein Verstoß gegen die Verpflichtung des Art. 6 Abs. 1 EMRK zur Erledigung der Sache ,innerhalb angemessener Frist‘ begründet kein Verfolgungshindernis, sondern kann (und muss) im Fall eines Schulterspruches nur im Rahmen der Strafzumessung als Milderungsgrund berücksichtigt werden*“ (OGH 3.11.1987, 11 Os 11/87; vgl. VwGH 24.10.1990, 86/13/0012; VfGH 30.9.2004, B-742/04). Deswegen hätten die ermittelnden Finanz- und Anklagebehörden nach dem Aufforderungsschreiben des Bf. an die Finanzprokurator vom 3. Mai 2010, worin die zivilrechtlichen Ersatzansprüche wegen der vorliegenden Konventionsverletzungen angemeldet worden seien, alles darangesetzt, mit allen nur denkbaren Mitteln die strafgerichtliche Verurteilung des Bf. zu bewirken.

Dies habe in der Folge dazu geführt, dass die im Dienste der Strafrechtspflege ermittelnde Finanzbehörde der Justiz am 23. Juni 2010 einen Schlussbericht ohne Beweisurkunden übermittelt habe. Eine solche Vorgangsweise könnte jedoch nach der Rechtsprechung des OGH den Tatbestand des Amtsmissbrauchs iSd § 302 StGB erfüllen: „*Im Übrigen wäre der Angeklagte zur Weiterleitung der ihm vorgelegten Urkunden auch dann verpflichtet gewesen, wenn diese aus seiner Sicht keinen Beweiswert gehabt hätten. (...) Die Prüfung des Beweiswerts von (hier: vom Verdächtigen zu seiner Entlastung vorgelegten) Unterlagen als Beweismittel obliegt aber nicht dem die Anzeige aufnehmenden und sie weiterleitenden Beamten, sondern dem öffentlichen Ankläger und dem Gericht. Die Übermittlung einer Anzeige ohne Beweisurkunden beeinträchtigt somit das Recht des Staates wie auch – im konkreten Fall – das Recht des sich auf die von ihm vorgelegten Unterlagen berufenden Verdächtigen auf Beurteilung des Beweismaterials durch die hierzu berufenen Justizorgane. Nach den zur subjektiven Tatseite getroffenen Feststellungen war es dem Angeklagten bewusst und er fand sich damit ab, dass er durch die Nichtvorlage der E-Mails und des Kontoausdrucks die Republik Österreich und Christian K\*\*\*\*\* an ihren Rechten auf vollständige Aufklärung des Sachverhaltes und auf Vorlage des gesamten Beweismaterials zwecks Überprüfung durch das zuständige Gericht schädige. Damit hat er aber mit dem (bedingten, vgl. Fabrizy, StGB<sup>8</sup>, § 5 Tz 8) Vorsatz gehandelt, andere an konkreten Rechten iSd § 302 Abs. StGB zu schädigen, ohne dass es hierfür – wie die Beschwerde bloß substratlos behauptet – zusätzlich auch erforderlich wäre, er hätte einen unrichtigen Ausgang des gegen K\*\*\*\*\* geführten Strafverfahrens in seinen Vorsatz miteinbezogen (vgl. Mayerhofer, StGB<sup>5</sup>, § 302 E 44b;*

Leukauf/Steininger, *Komm*<sup>3</sup>, § 302 RN 39 lit. l, m, n und q)“ (OGH 17.2.2005, 15 Os 129/04; vgl. *Marek/Jerabek*, Korruption und Amtsmissbrauch, Seite 28, und *Bertel* in WK<sup>2</sup>, § 302 Tz 47 und 111).

Demzufolge komme erschwerend dazu, dass das allfällig (eventuell) strafrechtlich relevante Verhalten der Finanzbehörde im gegenständlichen Ermittlungsverfahren nach Ansicht des Bf. nicht nur die Errichtung einer rechtswidrigen Prozesssperrre umfasse, sondern dass diese von einer amtsmissbräuchlichen Urkundenunterdrückung gefolgt und begleitet worden sei. In diesem Fall wäre seitens des Bundesfinanzgerichtes die amtswegige Anzeigepflicht des § 78 StPO zu beachten.

Im Ergebnis seien die Voraussetzungen des § 236 somit unzweifelhaft gegeben. Die fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bf. seien ganz durch Abschreibung nachzusehen, da ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

## **6. Sachliche Unbilligkeit**

Weiters hafte der Einhebung der fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bf. auch die sachliche Unbilligkeit an:

Die sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung sei grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führe (*Ritz*, BAO, 2014, § 236 Tz 11). Die Sonderkonstellation im vorliegenden Fall habe dazu geführt, dass der VwGH in seinem Erkenntnis (VwGH 15.12.20010, 2008/13/0012) Zahlungen der Bank-2 in Höhe von USD 1,96 Mio. an die T-AG dem Bf. persönlich zugerechnet habe. Nach dem VwGH komme es bei der Einkünftezurechnung auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht – wie etwa im Bereich des § 22 BAO – auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an (mit Hinweis auf VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194). Die persönliche Zurechnung der Einkünfte an den Bf. widerspreche aktueller europarechtlicher Judikatur.

Die Nachsicht der fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bf. durch Abschreibung sei auf Grund des EuGH-Urteils vom 13.1.2004, C-453/00, *Kühne & Heitz*, geboten. In diesem Urteil habe der EuGH ausgesprochen, dass sich bei Vorliegen besonderer Umstände aus dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Gestalt des Effektivitätsgrundsatzes die Verpflichtung ergeben könne, eine bestandskräftig gewordene Entscheidung zu überprüfen. Daraus ergebe sich die Verpflichtung zur Überprüfung der steuerlichen Belastungen auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 15.12.2010, 2008/13/0012, im Wege des Nachsichtsverfahrens gemäß § 236 BAO, weil auf Grund des EuGH-Urteils vom 5.7.2012, C-318/10, *Siat SA*, feststehe, dass das genannte VwGH-Erkenntnis dem Unionsrecht widerspreche und der VwGH seine Verpflichtung zur Vornahme eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH in diesem Verfahren verletzt habe.

Im Einzelnen:

## **6.1 Grundsätze der Kühne & Heitz-Entscheidung des EuGH**

Im Leitsatz des *Kühne & Heitz* Urteils stelle der EuGH fest, dass der in Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) verankerte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit eine Verwaltungsbehörde auf entsprechenden Antrag hin verpflichte, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zu überprüfen, um der mittlerweile vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmungen Rechnung zu tragen, wenn

- die Behörde nach nationalem Recht befugt sei, diese Entscheidung zurückzunehmen (dazu 6.2),
- die Entscheidung infolge eines Urteils eines in letzter Instanz entscheidenden nationalen Gerichts bestandskräftig geworden sei (dazu 6.3),
- das Urteil, wie eine nach seinem Erlass ergangene Entscheidung des Gerichtshofes zeige, auf einer unrichtigen Auslegung des Unionsrechts beruhe, die erfolgt sei, ohne dass der Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht worden sei, obwohl der Tatbestand des Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex Art. 234 Abs. 3 EGV) erfüllt gewesen sei (dazu 6.4), und
- der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des Gerichtshofes erlangt habe, an die Verwaltungsbehörde gewandt habe (dazu 6.5).

## **6.2 Befugnis der Finanzbehörde, die Entscheidung zurückzunehmen**

Das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf als für den Bf. zuständige Abgabenbehörde habe gemäß § 236 BAO die Befugnis, die fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bf. ganz durch Abschreibung nachzusehen, da ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Befugnis sei das mildere Mittel gegenüber einer Entscheidungsrücknahme, da sie im Ergebnis die Geltendmachung der Abgabenschuldigkeit abwendet. Mithin erfülle die Nachsicht gemäß § 236 BAO jedenfalls das erste Kriterium des Leitsatzes des *Kühne & Heitz* Urteils, nachdem die Behörde nach nationalem Recht befugt sein müsse, die betroffene Entscheidung zurückzunehmen.

## **6.3 Bestandskräftige, letztinstanzliche Entscheidung des VwGH**

Mit Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, habe der VwGH die Beschwerde des Bf. abgewiesen. Die Abgabenfestsetzung sei durch diese Entscheidung in Rechtskraft erwachsen.

## **6.4 Nichtvorlage durch den VwGH verstößt gegen Art. 267 Abs. 3 AEUV**

Das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, habe sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO als ausschließliche Begründung der Steuerpflicht des Bf. gestützt. Entsprechend der Regel der Einkünftezurechnung seien die Leistungen der T-AG rein von ihrem Gesellschafter, dem Bf. persönlich erbracht worden, sodass die sich daraus ergebenden Einkünfte steuerlich dem Bf. zuzurechnen wären. Trotz entsprechender Anregung des Antragstellers vom 28. September 2009 habe sich der VwGH geweigert, in dem gegenständlichen Verfahren eine Vorabentscheidung einzuholen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH könne von einer Vorlage nur dann abgesehen werden, wenn es sich um einen *acte clair* oder um einen *acte éclair* handle. Demnach bestehe für letztinstanzliche Gerichte iSd Art. 267 AEUV keine Vorlagepflicht, wenn zu der betreffenden Frage über die Auslegung oder Gültigkeit von Unionsrecht bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vorliege (*acte éclair*), die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig sei, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibe (*acte clair*), oder wenn die Frage überhaupt nicht entscheidungserheblich sei (siehe EuGH 6.10.1982, Rs 283/81, C.I.L.F.I.T.).

Die Nichtvorlage habe der VwGH wie folgt begründet:

*„Zu den auf das EWR-Abkommen gegründeten Bedenken des Bf. hinsichtlich einer Anwendung der §§ 21 und 22 BAO kann es abschließend genügen, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur grundsätzlichen Vereinbarkeit des § 22 BAO mit Unionsrecht zu verweisen (vgl. auch jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 20.5.2010, 2006/15/0005). Für § 21 BAO kann nichts Anderes gelten; inwieweit eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgende, nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterscheidende Einkünftezurechnung die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen könnte, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich. Auch von daher begegnet die Beurteilung der belangten Behörde, die strittigen Honorare der T. AG seien wirtschaftlich betrachtet dem Bf. zuzurechnen, somit keinen Bedenken.“*

Dagegen sei einzuwenden, dass die in Tz 104 EStR 2000 niedergelegten, auch in rein innerstaatlichen Fällen anzuwendenden Prinzipien, wann eine Zurechnung der Einkünfte bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften unmittelbar an die natürliche Person zu erfolgen habe, erst für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2010 anzuwenden seien. Der vorliegende Fall habe jedoch die Jahre 1997 und 1998 betroffen, folglich sei die vom VwGH aufgeführte wirtschaftliche Betrachtungsweise, welche bereits im betroffenen Zeitraum nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterschieden habe, nicht gegeben gewesen. Ob die Einkünftezurechnung seitens des EuGH als spezielle Form der Missbrauchsbekämpfung gesehen werde, und wenn ja, ob die vom BMF bzw. VwGH entwickelten Grundsätze der Einkünftezurechnung europarechtlich mit der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit vereinbar seien, habe der EuGH gerade nicht entschieden. Die Vorlagepflicht des VwGH als letztinstanzliches Gericht sei daher gegeben gewesen.

## **6.5 VwGH-Erkenntnis beruhte auf einer unrichtigen Auslegung des Unionsrechts**

### **a) Verletzung der Dienstleistungsfreiheit auf Grund von EuGH Siat SA**

Der EuGH habe mit Urteil vom 5.7.2012, C-318/10, in der Rechtssache *Siat SA* – somit zeitlich nach dem den Bf. betreffenden VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2010 – entschieden, dass Art. 49 EG dahin auszulegen sei, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehe, nach der Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen, die ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger einer gebietsfremden Gesellschaft zahle, nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben gelten

würden, wenn diese Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes keiner Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliege als dem, dem diese Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat unterliegen würden, es sei denn, der Steuerpflichtige weise nach, dass sich diese Vergütungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen würden, während derartige Vergütungen nach der allgemeinen Regelung als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn sie erforderlich seien, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen seien. Nach der Rechtsprechung des EuGH Urteils vom 5.7.2012 stehe die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV der Anwendung einer nationalen Regelung entgegen, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb nur eines Mitgliedstaats erschwere. Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs seien solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen würden.

**b) Diskriminierung durch Anwendung der Einkünftezurechnungslehre auf Grundlage von VwGH 10.12.1997, 93/13/0185, auf ausländische Basisgesellschaften**

Die auf das sogenannte erste Treaty Shopping-Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1997, 93/13/0185, gestützte Verwaltungspraxis, die auch auf den Bf. angewendet worden sei, sei auf den „Durchgriff“ durch ausländische Basisgesellschaften beschränkt gewesen und niemals auf inländische Gesellschaften angewendet worden. Darin liege und sei eine diskriminierende Verwaltungspraxis gelegen, die gegen die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 49 AEUV (und Vorläuferbestimmungen) und Art. 36 des EWR-Abkommens verstöße.

In seinem Erkenntnis vom 10.12.1997 hätte der VwGH die Verweigerung des Ausschlusses des Kapitalertragsteuerabzugs („Reduktion auf Null“) bei Dividenden einer österreichischen Tochtergesellschaft an eine niederländische Muttergesellschaft auf Grund des damals geltenden Art. 10 DBA-Österreich-Niederlande auf Grund einer missbräuchlichen „Zwischenschaltung“ der niederländischen Muttergesellschaft in Anwendung des § 22 BAO abgelehnt. Allerdings habe der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis mit Blickwinkel auf das danach fortzuführende Verwaltungsverfahren ausgeführt:

*„Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen.“*

Als Reaktion habe die Finanzverwaltung, die Treaty Shopping bis dahin gemäß §§ 21 f. BAO bekämpfen habe wollen (siehe dazu insbesondere den Aufsatz von *Renner/Steiner* – Rechtsmittelbearbeiter bei der FLD OÖ bzw. Prüfer bei der Groß-BP Linz, Spezialgruppe für Auslandsbeziehungen, zum Thema „Gewinnverlagerungen durch

Einschalten von Domizilgesellschaften“, ÖStZ 1995, 365, 370 f.), ihre Vorgehensweise gegen derartige Gestaltungen auf die in dem VwGH-Erkenntnis vom 10.12.1997 angesprochene Einkünftezurechnung gestützt. Die Praxis der Finanzverwaltung nach dem Treaty Shopping-Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1997 sei am deutlichsten einem Aufsatz des damaligen Leiters der Abteilung Internationales Steuerrecht im BMF, *Dr. Helmut Loukota*, „Erstes Treaty Shopping-Urteil des VwGH“, SWI 1998, 105, zu entnehmen. Daraus ergebe sich eindeutig, dass *Loukota* im Wege der im VwGH-Erkenntnis vom 10.12.1997 vorgenommenen Einkünftezurechnung ausschließlich den – bis dahin auf § 22 BAO gestützten „Durchgriff“ durch ausländische Basisgesellschaften vornehmen habe wollen: So habe *Loukota* ausgeführt, dass die österreichische Finanzverwaltung auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 10.12.1997 „die erste Runde gegen das international als Missbrauch eingestufte Unwesen des Treaty Shopping verloren“ habe. Er habe beanstandet, dass Steuerpflichtige „*ihrer Auslandseinkünfte über Durchlaufgesellschaften schleusen*“ würden. Es werde zu prüfen sein, ob „*im Fall der Einschaltung funktionsloser Durchlaufgesellschaften die DBA-begünstigten Einkünfte überhaupt dieser Zwischengesellschaft steuerlich zuzurechnen*“ seien (SWI 1998, 111). Von der Anwendung der Einkünftezurechnungsregel auf inländische Gesellschaften sei nicht mit einem Wort die Rede (siehe auch die Kritik an *Loukota* bei *Hügel/Gibitz*, Nochmals: Zum Treaty Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 407). Wie auch seine anderen publizistisch geäußerten Rechtsmeinungen habe auch dieser Aufsatz *Loukotas* die nachfolgende Verwaltungspraxis, insbesondere die ab dem Jahre 2001 aufgenommene Vorgangsweise der Finanzverwaltung gegen den Bf. bestimmt (siehe oben 4.2).

*Loukota* sei es auch gewesen, der als zuständiger Beamter im BMF im Abgabenverfahren des Bf. mit Schreiben vom 28. August 2003, GZ. 04 0101/63-IV/4/03 (veröffentlicht als EAS 2346 in SWI 2003, 146) eine Anfrage des für den Bf. zuständigen Finanzamtes beantwortet habe. In der Antwort spreche er von einer dem Bf. „*gehörenden funktionslosen liechtensteinischen Aktiengesellschaft*“ bzw. „*funktionslosen liechtensteinischen Domizilgesellschaft*“. Er verneine die Zurechnung der Einkünfte zu einer derartigen Gesellschaft unter Hinweis auf das vorgenannte VwGH-Erkenntnis vom 10.12.1997, 93/13/0185.

In diesem Sinne sei in den erstinstanzlichen Bescheiden vom 8. Juni 2004 denn auch die Steuerfestsetzung gegen den Bf. darauf gestützt worden, dass die Einkünfte buchmäßig „*bei einer ihm gehörenden funktionslosen liechtensteinischen Aktiengesellschaft erfasst worden*“ seien, die als „*funktionslose liechtensteinische Domizilgesellschaft*“ bzw. „*funktionslose Basisgesellschaft*“ eingeschaltet worden sei. Dieser hätten keine Einkünfte zugerechnet werden können. Dies sei exakt der von *Loukota* in SWI 1998, 105, vertretene und durch die Auskunft vom 25. August 2003 in das Verfahren gegen den Bf. eingeführte Standpunkt, dem die Finanzverwaltung bei der Bekämpfung von Basisgesellschaften bis heute folge.

Es sei nicht ersichtlich, dass die Begründung des VwGH-Erkenntnisses vom 10.12.1997, 93/13/0185, wonach eine Einkünftezurechnung zu einer Gesellschaft zu unterbleiben habe, wenn diese „*am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt*“, irgendwann für den „Durchgriff“ durch eine inländische Gesellschaft eingesetzt worden sei.

**c) Ab 2010: Diskriminierung wegen Anwendung der Einkünftezurechnungslehre auf inländische Gesellschaften nur bei „höchstpersönlicher Tätigkeit“**

Erst seit der Änderung der Verwaltungspraxis auf Grund der Tz 104 EStR idF Wartungserlass 2009 werde die Leistungserbringung durch inländische Gesellschaften im Wege der Einkünftezurechnungslehre unter bestimmten Voraussetzungen nicht einer Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter zugerechnet. Diese (von der Finanzverwaltung neu aufgenommene) Praxis der Einkünftezurechnung unterscheide sich jedoch deutlich von der Einkünftezurechnung auf Grund von VwGH 10.12.1997, die in der Praxis unverändert ausschließlich auf ausländische Basisgesellschaften angewendet werde:

- Nach Tz 104 EStR komme die Nichtzurechnung von Einkünften zu einer Gesellschaft nur dann in Betracht, wenn es sich um eine höchstpersönliche Tätigkeit handle, wobei beispielhaft die Tätigkeit von Schriftstellern, Vortragenden, Sportlern oder Künstlern angeführt werde (abgesehen von Organfunktionen durch „Drittanstellung“). Gewöhnliche Dienstleistungen, wie insbesondere die hier relevanten Vermittlungsleistungen der T-AG, würden in Tz 104 EStR nicht genannt.

Die Tz 104 EStR gehe auf einen Aufsatz des damaligen Leiters der Abteilung Einkommen und Körperschaftsteuer im BMF, dem nunmehrigen Sektionschef der Abteilung Steuerrecht, Dr. Dr. Gunter Mayr zurück (Drittanstellung von Vorständen zulässig?, RdW 2008, 420). Der Aufsatz bejahe den „Durchgriff“ nur bei „höchstpersönlichen Tätigkeiten“, insbesondere wenn ein Vorstandsmitglied nicht von der geleiteten Kapitalgesellschaft, sondern im Wege einer „Drittanstellung“ beschäftigt und entlohnt werde. Mayr berufe sich auf die von Ruppe begründete Einkünftezurechnungslehre sowie die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Das auf den Bf. angewendete VwGH-Erkenntnis vom 10.12.1997 werde nicht erwähnt. Auch das dort genannte Kriterium der „*Teilnahme am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise/zwischengeschaltet keine sinnvollen Funktionen*“ werde nicht erwähnt. In Tz 104 EStR werde nicht auf die Teilnahme am Erwerbsleben bzw. das Vorhandensein sinnvoller Funktionen abgestellt, sondern dass die Gesellschaft „*über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb*“ verfüge. Tz 104 EStR berufe sich auch nicht auf VwGH 10.12.1997, sondern auf andere VwGH-Judikatur. Diese sei ausschließlich zu Inlandsfällen ergangen.

- Gegen ausländische Basisgesellschaften gehe die Verwaltungspraxis und insbesondere das gegen den Bf. ergangene VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2010, 2008/13/0012, wesentlich strenger – nämlich auf Grund wesentlich weiter greifender Kriterien – vor: Der „Durchgriff“ werde keineswegs auf höchstpersönliche Leistungen beschränkt, sondern – wie der vorliegende Fall zeige – auch bei gewöhnlichen Dienstleistungen vorgenommen,

die durch Tz 104 EStR nicht erfasst würden. Das die Einkünftezurechnung an die T-AG verneinende VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2010 berufe sich ausdrücklich auf das Treaty Shopping-Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1997 und die darin genannten Kriterien der „*Teilnahme am Erwerbsleben bzw. zwischengeschaltet sinnvollen Funktionen*“. Und zusätzlich spreche der VwGH – über Tz 104 EStR weit hinausgehend – aus, dass „*der Umstand, dass die T-AG über ausreichend Infrastruktur und Substanz (von einer Treuhandgesellschaft beigestelltes Büro und beigestellte Sekretärin) verfügte, um die zu den gegenständlichen Einkünften führende Verkaufsunterstützungstätigkeit auszuüben*“, in den Hintergrund trete.

Die diskriminierende Behandlung der Leistungserbringung durch Auslandsgesellschaften liege auf der Hand:

- Es würden nicht nur „höchstpersönliche Leistungen“ von Schriftstellern, Vortragenden, Sportlern, Künstlern oder dergleichen erfasst.
- Der „Durchgriff“ werde sogar bei ausreichender Substanz bzw. einem ausreichenden Betrieb der Gesellschaft, der die Leistungserbringung ermögliche, vorgenommen.

#### **d) Diskriminierung auf Grund nicht konkretisierter Verwaltungsübung – Erfordernis der Rechtssicherheit**

Zusätzlich habe es keine Rechts- und Verwaltungsvorschriften gegeben, in denen konkretisiert worden sei, was unter ausländischen Basisgesellschaften zu verstehen sei, deren Einkünfte höchstpersönlich ihrem Gesellschafter zuzurechnen seien. Darüber habe die Finanzverwaltung in jedem Einzelfall unter der Kontrolle der nationalen Gerichte entschieden (vgl. Rs *Siat SA* Tz 26). Unter diesen Umständen sei der Anwendungsbereich dieser Sonderregelung, nämlich der Einkünftezurechnung an die Gesellschafter von ausländischen Basisgesellschaften auf Grund höchstpersönlichen Tätigkeiten nicht von vornherein hinreichend genau dargelegt. Es habe Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die Frage, wann eine ausländische Kapitalgesellschaft als „ausländische Basisgesellschaft“ anzusehen sei und ob die Einkünftezurechnungslehre insofern anwendbar sei, bestanden (vgl. Rs *Siat SA* Tz 27). Eine derartige Sonderregelung für ausländische Basisgesellschaften, die für die Einkünftezurechnung an die Gesellschaften strengere Regelungen vorsehe als bei inländischen Kapitalgesellschaften und deren Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit festgelegt sei, sei deshalb geeignet, eine österreichische Steuerpflichtige davon abzuhalten, von ihrem Recht auf Niederlassungsfreiheit durch Gründung einer ausländischen Kapitalgesellschaft Gebrauch zu machen, um von dort aus ihre Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten, vorliegend in Österreich, anzubieten (vgl. Rs *Siat SA* Tz 28). Sowohl die Niederlassungs- (Art. 31 EWR-Abkommen) als auch die Dienstleistungsfreiheit (Art. 36 EWR-Abkommen) seien durch das EWR-Abkommen geschützt und somit in Fällen im Zusammenhang mit Liechtenstein als EWR-Staat anwendbar. Die unterschiedliche Behandlung stelle somit einen Verstoß gegen die im EWR-Abkommen garantierten Freiheiten dar.

Eine Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit könne nur dann aus Gründen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung gerechtfertigt sein, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung die Verhinderung von Verhaltensweisen sei, die darin bestünden, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen sei (vgl. Rs *Siat* SA Tz 40 mit Hinweis auf die Urteile *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas*, Tz 55; sowie *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Tz 74). Das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, habe sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO als ausschließliche Begründung der Steuerpflicht des Bf. gestützt: Entsprechend der Regel der Einkünftezurechnung seien die Leistungen der T-AG rein von ihrem Gesellschafter, dem Bf., persönlich erbracht worden, sodass die sich daraus ergebenden Einkünfte steuerlich dem Bf. zuzurechnen wären. Somit sei vom VwGH der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO gerade nicht als Argumentation für die Abweisung der Beschwerde des Bf. herangezogen worden.

Die Einkünftezurechnungsregel gebiete es vielmehr, dass der österreichische Steuerpflichtige systematisch den Nachweis erbringe, dass keine ausländische Basisgesellschaft vorliege und die Einkünfte dieser Gesellschaft zuzurechnen seien, ohne dass die Verwaltung verpflichtet wäre, auch nur ein Indiz für Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung beizubringen (Rs *Siat* SA, Tz 55). Eine solche Regelung genüge nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben könnten, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssten (vgl. Rs *Siat* SA, Tz 58 mit Hinweis auf die EuGH-Urteile vom 7.6.2005, *VEMW ua.*, C-17/03, Tz 80, und vom 16.2.2012, *Costa und Cifone*, C-72/10 und C-77/10, Tz 74). Eine Regelung, die den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht genüge, könne nicht als den verfolgten Zielen angemessen angesehen werden (vgl. Rs *Siat* SA Tz 58).

Die Anwendung der Einkünftezurechnungsregeln sei im gegenständlichen Zeitpunkt nicht von Vornherein mit hinreichender Genauigkeit klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar gewesen und habe somit nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit genügt. Die Einkünftezurechnung an den Bf. habe somit gegen aktuelle Rechtsprechung des EuGH (EuGH 5.7.2012, Rs *Siat* SA, C-318/10) verstößen, welche im Zeitpunkt der letztinstanzlichen Entscheidung (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012) noch nicht vorgelegen sei.

## **6.6 Zeitpunkt der Geltendmachung der sachlichen Unbilligkeit**

Entsprechend den Ausführungen des Bf. in seinen Schriftsätze sei im Hinblick auf die vierte Voraussetzung aus der *Kühne & Heitz*-Rechtsprechung, nachdem der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des Gerichtshofes erlangt habe, an die Verwaltungsbehörde gewandt habe, auf die Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Willy Kempter KG* (EuGH 12.2.2008, C-2/06) hinzuweisen: „*Die Möglichkeit, einen Antrag auf Überprüfung einer bestandskräftigen*

*Verwaltungsentscheidung zu stellen, wird durch das Gemeinschaftsrecht in zeitlicher Hinsicht nicht beschränkt. Die Mitgliedstaaten können jedoch im Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der Effektivität und Äquivalenz angemessene Rechtsbehelfsfristen festlegen.“ Mit BGBl. 161/2005 sei die Fünfjahresfrist des § 236 Abs. 2 BAO zur Antragstellung aufgehoben worden, sodass nach dem österreichischen Abgabenrecht keine solche Befristung für die Einbringung derartiger Anträge auf nachträgliche Überprüfung bereits bestandskräftiger Verwaltungsentscheidungen mehr bestehen.*

## **6.7. Zwischenergebnis betreffend sachliche Unbilligkeit – Antrag auf Stellung eines Vorabentscheidungsernehmens an den EuGH**

Die Gründe für die sachliche Unbilligkeit würden somit in der Europarechtswidrigkeit der Abgabeneinhebung liegen. Somit seien die fälligen Abgabenschuldigkeiten des Bf. ganz durch Abschreibung nachzusehen, da ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig sei.

Andernfalls beantrage der Bf., dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsernehmens gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV folgende Fragen des Unionsrechts zur Klärung vorzulegen:

*„1. Verstößt die Praxis der österreichischen Finanzverwaltung, die jedenfalls bis zum Wartungserlass 2009 zu den Einkommensteuerrichtlinien 2000 Leistungen, die eine Kapitalgesellschaft erbracht hat, und Vergütungen, die diese Kapitalgesellschaft für solche Leistungen erhalten hat, nur dann im Wege der Einkünftezurechnung überprüft und unter bestimmten Voraussetzungen dem Gesellschafter dieser Gesellschaft zugerechnet hat, als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs gegen Art. 49 AEUV und Art. 36 des EWR-Abkommens, weil diese Überprüfung und Zurechnung lediglich dann vorgenommen wurde, wenn die Gesellschaft und der Gesellschafter in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig waren, nicht aber dann, wenn sie im selben Mitgliedstaat ansässig waren?“*

*2. Ist ein Mitgliedstaat verpflichtet, die Entscheidungen seiner Behörden und Gerichte, die vor dem EuGH-Urteil vom 5.7.2012, C-318/10, ergangen sind und mit dieser Entscheidung im Widerspruch stehen, im Sinne des EuGH-Urteils vom 13.1.2004, C-453/00, Kühne & Heitz, dadurch zurückzunehmen, dass die Steuerschuld auf Grund dieser Entscheidungen in einem Nachsichtsverfahren gemäß § 236 BAO erlassen wird?“*

## **7. Zum Auskunftsersuchen des BFG**

In einem Auskunftsersuchen vom 18. Juli 2014 habe das BFG den Bf. aufgefordert, eine Auflistung über seine (weltweiten) Einkünfte (in welcher Funktion) und nennenswerten Vermögenswerte (ebenfalls weltweit) in den Jahren 1997 bis dato zu erstellen sowie entsprechende Beweise (zB Steuerbescheide) vorzulegen. Die Aufforderung erfasse somit sämtliche Steuererklärungen und sonstige Beweismittel hinsichtlich seines Einkommens und Vermögens aus den letzten siebzehn Jahren. Nach herrschender Lehre und Auffassung der Finanzverwaltung stoße die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Abgabeanträgen (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219) und Auslandssachverhalten (VwGH 27.2.2002, 98/13/0053) dort an ihre Grenzen, wo die verlangte Information entweder

unnötig, unzumutbar, unverhältnismäßig oder unerfüllbar sei (*Wakounig/Fina*, Die steuerliche Betriebsprüfung, Rechte und Pflichten des Unternehmers, BMF, 2006, Seite 13; *Beiser*, Umfang der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, Seite 102 f.).

In Anbetracht der Tatsache, dass dem zuständigen Finanzamt die am 5. Dezember 2013 vom Bf. eingereichte 500-seitige Berufungsschrift abhandengekommen sei, wirke das vorliegende Auskunftsersuchen zunächst befremdlich. Um der Richterin alle Dokumente zur Verfügung zu stellen, habe der Bf. dem BFG mit einem Schriftsatz vom 14. Juli 2014, vom BFG nachweislich entgegengenommen am 21. Juli 2014, eine Abschrift dieser Berufungsschrift samt den dazugehörigen fünfzig Beilagen übermittelt. Die jeweiligen Postsendungen hätten sich somit gekreuzt.

Das gegenständliche Auskunftsersuchen des BFG beziehe sich aber nicht auf das mangelnde Vorliegen der Bescheidbeschwerde und der dazugehörigen Beweismittel, deren Inhalt für eine ausgewogene Entscheidung zweifellos unerlässlich sei. Stattdessen werde der Bf. im Auskunftsersuchen zur Erteilung von umfangreichen Informationen und Unterlagen hinsichtlich seiner Einkommens- und Vermögensentwicklung während der letzten siebzehn Jahre aufgefordert, die für das gegenständliche Nachsichtsverfahren nicht entscheidungserheblich seien: Eine persönliche Unbilligkeit iSd § 2 der Verordnung zum § 236 BAO idF BGBI. 435/2005 liege insbesondere dann vor, wenn die jetzige Einhebung einer Abgabenforderung die Existenz des betroffenen Steuerpflichtigen momentan gefährden würde. Dass dies in der gegenständlichen Causa tatsächlich der Fall sei, sei vom LGZRS Wien bereits Anfang 2013 im Zuge der Bewilligung der Verfahrenshilfe festgestellt worden. Zu diesem Zweck habe der Bf. dem Gericht ein Unterlagenkonvolut (inklusive Steuerbescheide, Bankbelege, Kontoauszüge, etc.) vorgelegt, das er dem zuständigen Finanzamt am 6. Juni 2014 in Kopie übermittelt habe. Für den Fall, dass auch diese Beweismittel ihren Weg zum BFG nicht gefunden hätten, lege sie der Bf. aus anwaltlicher Vorsicht nochmals bei. Das Ergebnis dieser amtsweigigen Ermittlungen seien die nachfolgenden gerichtlichen Feststellungen gewesen: „*Der Kläger lebt derzeit in einer finanziell angespannten Situation. Er hat kein Einkommen, bewohnt eine Mietwohnung und bezahlt dafür Euro 220,00. Er habe keine Vermögenswerte. Die Aufwendungen des täglichen Lebens wie auch die Miete werden durch Zuwendungen von Freunden und Bekannten beglichen. Der Kläger hat Steuerschulden in der Höhe von rund Euro 757.000,00.*“

Im Übrigen sei der Beweis dafür, dass die alleinige Ursache der momentanen Existenzlage des Bf. im Fehlverhalten der Finanzbehörde bei den strafgerichtlichen Erhebungen wurzle, bereits in den Beilagen zur Berufungsschrift enthalten; diese Angaben würden sich durch einen Abgleich mit den beizuschaffenden Ermittlungsakten der Steuerfahndung und des Aktes des LG für Strafsachen Wien, GZ-1, leicht verifizieren lassen.

Gemäß § 116 Abs. 2 BAO entfalte eine derartige gerichtliche Entscheidung infolge einer amtsweigigen Ermittlung des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien im abgabenrechtlichen Nachsichtsverfahren Bindungswirkung. Aber sogar wenn die

Finanzbehörde die Existenz einer solchen präjudizierenden Wirkung leugnen würde, stehe es ihr keineswegs zu, derartige gerichtliche Feststellungen schlichtweg zu ignorieren, ohne dabei für ihre gegenteiligen Behauptungen den Beweis anzutreten.

Im Vorlagebericht an das BFG vom 18. Juni 2014 führe das zuständige Finanzamt als einziges Beweismittel zur Untermauerung seines ablehnenden Bescheides zum Nachsichtsantrag des Bf. an: „*Altes Vermögensverzeichnis – keine Einkünfte bekanntgegeben, obwohl auf Grund der Unterlagen hohe Geldbeträge vereinnahmt wurden, die zu dieser hohen Steuervorschreibung führten.*“

Hierzu sei zunächst anzumerken, dass das Vermögensbekenntnis am 30. November 2012 und somit weniger als drei Monate vor der Anbringung des ursprünglichen Nachsichtsbegehrens beim Finanzamt erstellt worden sei. Dass es danach einen Devolutionsantrag und eine Säumnisbeschwerde gebraucht habe, um die neuerlichen Verfahrensverschleppungen durch die Finanzbehörde zu unterbinden, könne dem Bf. nicht angelastet werden. Andererseits würden sich die „hohen Geldbeträge“ und die „Steuervorschreibungen“, worauf hier angespielt werde, auf die thesaurierten Einkünfte der T-AG aus den Jahren 1997 und 1998 beziehen. Die Art und Weise, wie die Finanzbehörde so versuche, die Glaubhaftigkeit des Vermögensbekenntnisses des Bf. aus 2012 auf Grund irgendwelcher Unterlagen aus den Jahren 1997 und 1998 in Frage zu stellen, sei nicht nachvollziehbar und realitätsfremd.

Das zweite „Beweismittel“, das die Finanzbehörde im Vorlagebericht anfüre, sei das VwGH-Erkenntnis 2008/13/0012 vom 15.12.2010 in der gegenständlichen Causa. Dieses Erkenntnis gehe an zwei Stellen ausführlich ein auf eine Zahlung von CHF 2.254.050,00, die die T-AG Ende 2004 an die Gesellschaft-4 eine Gesellschaft des Herrn M.P., getätigt habe. Es sei schwer nachvollziehbar, weshalb eine solche Zahlung einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft an einen ausländischen Dritten aus dem Jahr 2004 für die Beurteilung einer Bescheidbeschwerde bezüglich Einkommensteuervorschreibungen an einen österreichischen Abgabepflichtigen für die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 entscheidungsrelevant sein sollte. Nichtsdestotrotz habe der Bf. dem UFS die diesbezüglichen Beweismittel infolge einer dementsprechenden Aufforderung am 24. Juni 2006 zur Verfügung gestellt. UFS und VwGH hätten sich in der Folge geweigert, diese Empfängerbenennung zu akzeptieren und zwar auf Grund unzutreffender Argumente:

- (1) Diese Verbindlichkeit der T-AG aus dem „Income Splitting Agreement“ mit Herrn P. sei vom Bf. nicht erstmals 2006 vorgebracht worden, sondern es sei bereits im Jahresabschluss 1998 eine dementsprechende „Rückstellung für zukünftige Honorarrechnungen Dritter“ gebildet worden.
- (2) Der Name des Empfängers (= P.) sei sehr wohl auf der Rechnung der Gesellschaft-4 vom 1. Dezember 2004 aufgeschiessen.
- (3) Das „Income Splitting Agreement“ zwischen der T-AG und M.P. sei kein „ungewöhnlicher Geschäftsvorgang“ gewesen, sondern ein Spiegelbild des

Verkaufsunterstützungsvertrags der T-AG mit der Bank-2, in dem Sinne, dass beide Verträge zur Auszahlung gelangen, ohne dass es vorher zu einem erfolgreichen Verkaufsabschluss hinsichtlich der Bank-1 gekommen wäre.

Fakt sei, dass die liechtensteinische Steuerverwaltung diese Empfängerbenennung akzeptiert habe, sodass darauf auch die dortige Gesellschaftsbesteuerung abgestellt worden sei. Österreich und Liechtenstein seien durch ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen miteinander verbunden, worin die Steuerhoheit zwischen den beiden Staaten aufgeteilt werde (vgl. EuGH 12.5.1998, C-336/96, *Gilly*, Tz 30). Vor diesem Hintergrund sei es fraglich, ob es der österreichischen Finanzbehörde wirklich freistehe, die Feststellungen der liechtensteinischen Steuerverwaltung hinsichtlich einer Kapitalgesellschaft, deren Besteuerung gemäß Art. 7 DBA Österreich-Liechtenstein in die alleinige Zuständigkeit des Fürstentums falle, gänzlich zu ignorieren.

Schon im ursprünglichen Abgabenverfahren habe der Bf. stets penibel darauf geachtet, dass er seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten mit äußerster Sorgfalt erfülle. Zunächst habe er der österreichischen Finanzverwaltung Unterlagen (Gutachten Ernst & Young, Gesellschaftssteuerrechnung T-AG) vorgelegt, woraus hervorgegangen sei, dass im vorliegenden Fall von einer vorsätzlichen Verletzung der steuerlichen Anzeigepflicht iSd § 33 FinStrG keine Rede habe sein können, da die Einkünfte der T-AG stets ordnungsgemäß bei der für sie alleine zuständigen liechtensteinischen Abgabenbehörde deklariert und versteuert worden seien. Der Rechtsstreit habe sich somit auf eine Meinungsverschiedenheit mit der österreichischen Finanzbehörde reduziert, die es bevorzugt hätte, wenn der Bf. die thesaurierten Einkünfte der liechtensteinischen T-AG auch nochmal in Österreich deklariert und versteuert hätte. In der Folge habe der Bf. der ermittelnden österreichischen Finanzbehörde die notwendigen Beweismittel (Jahresabschlüsse der T-AG für die Jahre 1997-2001; sämtliche Auszüge des Privatkontos des Bf.) übermittelt, die belegt hätten, dass der Bf. in der streitgegenständlichen Veranlagungsperiode (1997/98) keinerlei Ausschüttungen von der liechtensteinischen T-AG erhalten habe. Daraufhin habe die österreichische Finanzbehörde versucht, dem Bf. die thesaurierten Einkünfte der T-AG persönlich zuzurechnen mit dem Argument, diese liechtensteinische Kapitalgesellschaft sei eine rein künstliche Missbrauchsgestaltung gemäß § 22 BAO. Der Bf. habe sich nunmehr gezwungen gesehen, dieser Behauptung entgegenzutreten, und der österreichischen Finanzbehörde deshalb am 22. Juli 2003 eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt, worin die liechtensteinische Steuerverwaltung bescheinigt habe, dass es sich bei der T-AG um eine in Liechtenstein kommerziell tätige Gesellschaft gehandelt habe, die der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragssteuer unterlegen sei (vgl. Schlussprotokoll zu Art. 26 DBA Österreich-Liechtenstein idF BGBI. 24/1971). Der Bf. habe somit durch Vorlage der oben erwähnten Dokumente und der Ansässigkeitsbescheinigung seine erhöhte Mitwirkungspflicht erfüllt.

Auch habe der VwGH in dem Erkenntnis 2008/13/0012 in der gegenständlichen Causa klar zum Ausdruck gebracht, dass das österreichische Höchstgericht sich auch nicht

an die richtungsweisende *Cadbury Schweppes* Judikatur des EuGH gebunden fühle: In diesem Erkenntnis habe der VwGH die österreichische Besteuerung der thesaurierten Einkünfte einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft sanktioniert, obwohl diese in dem benachbarten EWR-Mitgliedstaat nach Auskunft der dortigen Abgabenbehörde einer wirklichen wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit nachgegangen sei. Eine solche Besteuerung verletze nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*) die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 31 und 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (vgl. EU-Kommission, Pressemitteilung IP/11/606, 19.5.2011). Zudem habe der VwGH in diesem Erkenntnis seine Vorlagepflicht iSd Art. 267 Abs. 3 AEUV verletzt (siehe Abschnitt 6.4) und es sei durch diese systematische Weigerung dem EuGH die diesbezüglichen höchstrichterlichen Auslegungen der §§ 21 und 22 BAO zur Überprüfung vorzulegen, eine nationale Rechtsprechung geschaffen worden, die mit den gemeinschaftsrechtlichen Normen des Unionsrechts nicht im Einklang stehe (EuGH 22.2.2001, C-393/98, *Gomes Valente*, Tz 21). Deswegen habe der Bf. in seinem Schriftsatz vom 14. Juli 2014 angeregt, in dieser Causa eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen und so die verabsäumte unionsrechtliche Vorlage nachträglich nachzuholen (siehe Abschnitt 6., EuGH 13.1.2004, C-453/00, *Kühne & Heitz*).

## **8. Beweisanträge**

Zum Beweis für das gesamte Vorbringen in diesem Schriftsatz und den bisher an das Finanzamt und an das Bundesfinanzgericht erstatteten Schriftsätzen des Bf., insbesondere zur Beeinträchtigung seiner Berufsmöglichkeiten durch die Verfahrensführung der Finanzverwaltung und der Staatsanwaltschaft sowie für die Vermögensverhältnisse des Bf. werde

- die Einvernahme des Bf. und seiner steuerlichen Vertretung sowie
- die Beischaffung der Ermittlungsakten der Steuerfahndung Wien und des Aktes des LG für Strafsachen Wien, GZ-1,

beantragt.

\*\*\*\*\*

Mit Erkenntnis vom 10. Oktober 2014 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur sachlichen Unbilligkeit aus, dass keine Unionsrechtswidrigkeit vorliege und die in einem Privatgutachten geäußerte Rechtsmeinung nicht durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt sei. Zur persönlichen Unbilligkeit wurde eingewandt, dass diese dann nicht gegeben sei, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Außerdem könne es zu keiner Auswirkung der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage des Nachsichtswerbers kommen.

Aus den vom Bf. angeführten VwGH-Erkenntnissen lasse sich nichts gewinnen, weil im gegenständlichen Fall kein Verhalten der Behörde zu einer erhöhten Abgabenvorschreibung geführt habe bzw. keine Schäden ausgeglichen werden könnten, die mit der Abgabenerhebung selbst in keinem Zusammenhang stünden, da das lange Strafverfahren mangels Einnahmenerzielung keine unverhältnismäßige Besteuerung bedingt habe.

\*\*\*\*\*

Mit Schriftsatz vom 27. November 2014 brachte der Bf. die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ein wegen Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere dem Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG) und dem Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 83 Abs. 3 B-VG) sowie gleichzuhaltenden Rechten aus der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) und der Europäischen Grundrechtscharta (GRC).

\*\*\*\*\*

Mit Beschluss vom 11. Juni 2015 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 28. August 2015 brachte der Bf. die außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ein (auszugsweise):

## **„5. Revisionsgründe**

### **5.1. Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des BFG**

Da die belangte Behörde (Finanzamt) nach Erhebung der Berufung vom 05.12.2013 (nunmehr: Beschwerde) entgegen § 262 Abs. 1 BAO keine Beschwerdevorentscheidung getroffen hat und das BFG es verabsäumt hat, gemäß § 284 Abs. 2 BAO dem Beschwerdegegner (belangte Behörde = Finanzamt) eine dreimonatige Nachfrist zu setzen, ist die Entscheidungszuständigkeit nicht gemäß § 284 Abs. 3 BAO auf das BFG übergegangen. Das BFG war zur Erlassung der bekämpften Entscheidung nicht zuständig, weswegen das bekämpfte Erkenntnis mit einer Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des BFG belastet ist (dazu unten a).

Unabhängig davon hätte das BFG gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO durch den Senat entscheiden müssen. Da die Entscheidung von einer Einzelrichterin getroffen worden ist, ist das bekämpfte Erkenntnis auch aus diesem Grund mit einer Unzuständigkeit des BFG behaftet (dazu unten b).

Im Einzelnen:

#### **a) Kein Übergang der Zuständigkeit vom Beschwerdegegner (belangte Behörde) auf das BFG**

Die belangte Behörde hat entgegen § 262 Abs. 1 BAO keine Beschwerdevorentscheidung erlassen und dadurch gegen ihre Entscheidungspflicht gemäß § 85a BAO verstößen. E

contrario § 323 Abs. 42 BAO gilt für die Beschwerdevorentscheidung aufgrund der am 05.12.2013 erhobenen Berufung ab dem 01.01.2014 die Regelung des § 262 BAO, weil der Beschwerdegegner die Berufung nicht vor dem 01.01.2014 der Berufungsbehörde (UFS) vorgelegt hat.

Wie das BFG zutreffend ausführt, lag keiner der in § 262 Abs. 2 BAO genannten Fälle vor, in denen eine Beschwerdevorentscheidung unterbleiben kann. Dies wäre nur der Fall, wenn entweder (i) dies in der Bescheidbeschwerde beantragt worden wäre oder (ii) die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorgelegt hätte.

Weder hat der Revisionswerber in der Bescheidbeschwerde (Berufung) das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung beantragt, noch hat die belangte Behörde die Akten innerhalb der genannten dreimonatigen Frist vorgelegt. Vielmehr hat die belangte Behörde die Beschwerde erst am 18.06.2014 dem BFG vorgelegt.

Der mit Schreiben vom 05.06.2014 von dem (damals noch anwaltlich nicht vertretenen) Revisionswerber erklärte „Verzicht“ auf eine Beschwerdevorentscheidung befreite die belangte Behörde nach § 262 Abs. 2 BAO e contrario nicht von der Entscheidungspflicht (§ 85a BAO), denn die von dieser Regelung dem Revisionswerber eingeräumte einzige Dispositionsmöglichkeit ist der entsprechende Antrag in der Bescheidbeschwerde. Der Antrag kann insbesondere nicht in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt werden (*Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 262 Rz 6; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich [2013] 220).

Zusätzlich lässt die Neuregelung des § 284 BAO erkennen, dass die Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt nicht automatisch zu einem Zuständigkeitsübergang auf das BFG führt, sondern dass das BFG gemäß § 284 Abs. 2 BAO verpflichtet ist („hat der Abgabenbehörde aufzutragen“), die Beschwerdevorentscheidung innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten nachzuholen. Entgegen der früheren Rechtslage zur Berufsvorentscheidung besteht - abgesehen von den hier nicht vorliegenden Ausnahmen nach § 262 Abs. 2 BAO - eine Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung; diese steht nicht im Ermessen der Finanzbehörden (vgl. ErläutRV zu § 262 BAO: 2007 BlgNR 24. GP S. 18; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 262 Rz 1). Erst bei Nichteinhaltung dieser Frist geht die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 284 Abs. 3 BAO auf das BFG über.

Unrichtigerweise meint das BFG (S. 60 des bekämpften Erkenntnisses), die Fristsetzung nach § 284 Abs. 2 BAO konnte unterbleiben, da das Finanzamt mitteilte, dass sie (gemeint: es) unter Berufung auf § 262 Abs. 2 BAO [zusätzlich wurde im Vorlagebericht angeführt: § 14 Abs. 1 VwGVG, obwohl das VwGVG gemäß seinem § 1 auf das Verfahren vor dem BFG nicht zur Anwendung kommt] nicht beabsichtige, eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen. Damit hat das BFG den zwingenden Charakter des § 284 Abs. 2 und Abs. 3 BAO verkannt. Die Fristsetzung liegt nicht in seinem

Ermessen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 284 Rz 22). Der Übergang der Entscheidungszuständigkeit erfolgt nach den genannten Bestimmungen der BAO

- weder durch einen Antrag des Revisionswerbers auf Entscheidung durch das BFG (außer aufgrund eines in der Bescheidbeschwerde enthaltenen Antrags auf Nichterlassung einer Beschwerdevorentscheidung)
- noch aufgrund einer rechtswidrigen - weil gegen § 85a, § 262 BAO verstoßenden - „Weigerung“ der belangten Behörde, eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen.
- Schon gar nicht durfte das BFG wegen vorauszusehender Verletzung der Entscheidungspflicht der belangten Behörde die Beschwerdevorentscheidung „erlassen“ und von der zwingend angeordneten Fristsetzung nach § 284 Abs. 2 BAO absehen.

Somit war das BFG zur Erlassung des bekämpften Erkenntnisses mangels Entscheidungsbefugnis nicht zuständig.

Das bekämpfte Erkenntnis ist daher mit einer Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des BFG behaftet.

### **b) Unzulässige Entscheidung durch die Einzelrichterin**

Das BFG hat die bekämpfte Entscheidung durch einen Einzelrichter getroffen, obwohl der Revisionswerber mit Eingabe vom 14.07.2014 die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO beantragt hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH begründet die unrichtige Zusammensetzung einer Kollegialbehörde ihre Unzuständigkeit (VwGH 19.11.1987, 82/08/0104; VwGH 10.11.1988, 87/06/0052; VwGH 25.02.2004, 2002/03/0186). Diese Judikatur ist sinngemäß auf die unrichtige Besetzung eines Verwaltungsgerichts anwendbar (*Mayer/Muzak*, B-VG<sup>5</sup> [2015] 981).

Tatsächlich war die Einzelrichterin für die bekämpfte Entscheidung nicht zuständig; die Entscheidung hätte vielmehr durch den Senat getroffen werden müssen.

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO obliegt dem Senat die Entscheidung, wenn dies (i) in der Beschwerde, (ii) im Vorlageantrag (§ 264 BAO) oder (iii) in der Beitrittserklärung (§ 285 Abs. 1 BAO) beantragt wird.

In der am 05.12.2013 von dem damals noch nicht anwaltlich vertretenen Revisionswerber eingebrachten Beschwerde (Berufung) wurde die Entscheidung durch den Senat nicht beantragt.

Die Möglichkeit, diesen Antrag im Vorlageantrag zu stellen, wurde dem Revisionswerber durch die rechtswidrige Weigerung der belangten Behörde (Finanzamt), die nach dem Gesetz zwingende Berufungsvorentscheidung zu erlassen, sowie die rechtswidrige Unterlassung der nach dem Gesetz zwingenden Fristsetzung gemäß § 284 Abs. 2 BAO durch das BFG faktisch genommen. Dadurch kann dem Revisionswerber aber das Recht, die Entscheidung des Senats zu erreichen, nicht contra legem entzogen werden. Folglich konnte der Revisionswerber den Antrag in seiner Eingabe vom 14.07.2014 stellen.

Das bekämpfte Erkenntnis hätte daher vom Senat getroffen werden müssen. Wie oben dargelegt, begründet die unrichtige Besetzung des BFG aufgrund der entsprechend anwendbaren Judikatur des VwGH zur unrichtigen Besetzung einer Kollegialbehörde die Rechtswidrigkeit des bekämpften Erkenntnisses infolge Unzuständigkeit des BFG.

Hilfsweise wird die unrichtige Besetzung des BFG bei Erlassung des bekämpften Erkenntnisses als Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, bei deren Einhaltung das BFG zu einem anderen Erkenntnis hätte kommen können, geltend gemacht (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG).

## **5.2. Rechtswidrigkeit des Inhaltes (§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG)**

### **5.2.1. Begründung der Ablehnung der Nachsicht durch das BFG**

Nach Ansicht des BFG liegt eine persönlich bedingte Unbilligkeit im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtwerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besondere finanzielle Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (mit Hinweis auf VwGH 02.06.2004, 2003/1310156).

Entsprechend den Ausführungen des Revisionswerbers stellt das BFG fest, dass der Revisionswerber derzeit über keinerlei Einkommen und Vermögen verfügt. Eine Unbilligkeit der Einhebung liege nicht vor, da es „infolge der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keiner Auswirkung der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage des Nachsichtswerbers“ käme. Die Nachsicht hätte keinen Sanierungseffekt und würde an der Existenzgefährdung nichts ändern.

Das BFG geht auf die Argumentation, wonach die Existenzgefährdung des Revisionswerbers gerade auf Rechtsverletzungen der Finanzstrafbehörden, insbesondere aufgrund einer überlangen Verfahrensdauer, beruht, im Ergebnis nicht ein.

### **5.2.2. Recht des Revisionswerbers auf Nachsicht gemäß § 236 BAO**

#### **a) Existenzgefährdung aufgrund EMRK-widriger, elfjähriger Verfahrensdauer**

Mit Beschwerde vom 05.12.2013 gegen den erstinstanzlichen Bescheid beantragte der Revisionswerber die Nachsicht der fälligen Abgabenschuldigkeit in Höhe von EUR 756.197,25 samt angelaufener Aussetzungszinsen unter Berufung auf § 236 BAO.

Nach § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibungen nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II 2005/435 („Verordnung zu § 236 BAO“) kann die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt nach § 2 der Verordnung zu § 236 BAO insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber Unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkung verbunden wäre, etwa wenn die Einrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleich käme.

Dabei ist auf die Unbilligkeit „im Einzelfall“ abzustellen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 236 Rz 9). Die persönliche Unbilligkeit besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 09.12.1992, 91/13/0118; 19.10.2006, 2003/14/0098).

Eine solche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet (*Ritz*, aaO Rz 10 mit Hinweis auf VwGH 09.07.1997, 95/13/0243; 30.04.1999, 99/16/0086; 22.09.2000, 95/15/0090). Die Abgabenschuldigkeiten in Höhe von EUR 756.197,25 zzgl. Anspruchs- und Aussetzungszinsen kann der Revisionswerber aufgrund seiner Vermögenslage nicht begleichen. Sollte die Abgabenforderung eingetrieben werden, wird dies den Konkurs des Revisionswerbers zur Folge haben.

Die Unbilligkeit der Einhebung der Abgabenforderung liegt nach der Judikatur des VwGH weiters dann vor, wenn das Verhalten der Behörde ursächlich für die Entstehung der Unbilligkeit war (vgl. dazu VwGH 17.10.1974, 865/74 und 27.06.1974, 500/74). Ähnlich *Stoll*: „*Darüber hinaus können die Gründe für Unbilligkeiten in der Einhebung auch solche sein, die in den unmittelbar vorhergehenden Stufen des Erhebungsverfahrens ihre Wurzeln haben. Dies ist vor allem dann gegeben, wenn verfahrensrechtsbedingt aus nicht vom Abgabepflichtigen zu verantwortenden Gründen, zu dieser Wurzel der Unbilligkeit nicht (nicht mehr) wirksam (diese Gründe beseitigend) vorgestoßen werden kann.*“ (*Stoll*, BAO [1994] Seite 2422).

Kann danach sogar ein (offenkundig nicht notwendig schulhaftes) Verhalten der mit dem Ermittlungsverfahren befassten Abgabenbehörde eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung begründen, wenn das Verhalten verfahrensbedingt nicht mehr korrigierbar ist, so muss dies erst recht für ein schulhaftes Verhalten der Finanzstrafbehörde, das zudem den Nachsichtsgrund „Existenzgefährdung“ verursacht hat, gelten.

Hinzu kommt, dass eine Verantwortung von Behörden für die Existenzgefährdung keineswegs eine notwendige Voraussetzung der Nachsicht ist. Auch eine schlichte Notlage des Abgabenschuldners kann eine Nachsicht rechtfertigen. In diesem Sinne hat der VwGH (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259) in einem Fall, in dem es durch den mit der Justizverwaltung ausgetragenen Gebührenkonflikt bei einem Gutachter zum Entfall von Gutachtensaufträge kam und somit der Gutachter in massive wirtschaftliche Existenznot gebracht wurde, (obiter) ausgeführt, „das Ausbleiben von Betriebseinnahmen allenfalls zu einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung infolge wirtschaftlicher Notlage hätte führen können“.

Kann aber eine wirtschaftliche Notlage, auch unabhängig von der Verursachung durch eine Behörde, zu einer Nachsicht führen, muss dies erst recht im vorliegenden Fall gelten, in welchem

- ein Finanzstrafverfahren gegen den Revisionswerber eingeleitet wurde, das mit einem Freispruch endete,
- aufgrund seiner gegen die EMRK verstoßenden elfjährigen Verfahrensdauer aber jegliche Verdienstmöglichkeiten im angestammten Beruf des Revisionswerbers als Bankdirektor zerstört und
- damit die Existenzgefährdung bei Eintreibung der Abgabenschuld begründet hat.

Das laufende Strafverfahren verhinderte nicht nur die Zulassung des Revisionswerbers als Bankvorstand, sondern schloss ihn vielmehr generell von jeder beruflichen Führungstätigkeit im Finanzsektor aus. Der Beschwerdeführer hatte diverse Angebote in den Jahren 2002 bis 2008: Vorstandsmitglied bei der Bank-3, Bank-4, Bank-7, Bank-8. Diese Gesellschaften haben aber ihre Angebote zurückgezogen, weil der Revisionswerber aufgrund des laufenden Finanzstrafverfahrens den „fit“ (= persönliche Zuverlässigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse) und „proper“ (= fachliche Eignung, Bildung und Erfahrung) Anforderungen nicht erfüllen konnte. Wie schon in Punkt 2.5 erwähnt, setzt eine berufliche Tätigkeit im Bank- oder sonstigen Finanzwesen die Einhaltung der dort genannten Zulassungsbestimmungen voraus, die bei einem anhängigen Finanzstrafverfahren nicht erfüllt sind. Auch nach Beendigung des Strafverfahrens durch Freispruch wirkten diese Nachteile fort, denn eine Person im Alter von fast 50 Jahren kann im Bankwesen nach einer zehnjährigen Abwesenheit vom Markt und mit einem derart belasteten Ruf nicht mehr platzieren werden.

Die Notlage des Revisionswerbers, die bei Eintreibung der Abgabenschuld zu einer Existenzvernichtung führt, hat - wie dargestellt - ihren Grund in einer EMRK-widrigen langen Verfahrensdauer. Dies begründet einen Nachsichtsgrund iSd § 236 BAO. Dies zeigt insbesondere ein Vergleich mit der Judikatur auf anderen Rechtsgebieten:

Vor dem BFG hat der Revisionswerber geltend gemacht, dass ein Verstoß gegen die aus Art. 6 Abs. 1 EMRK folgende Verpflichtung zur Erledigung der Sache „innerhalb angemessener Frist“ im Rahmen der Strafzumessung als Milderungsumstand zu berücksichtigen ist (Ergänzender Schriftsatz S. 11). In seiner YZ-Entscheidung vom 30.01.2014 (GZ-5, GZ-6) hat der OGH eine elfjährige Verfahrensdauer (von Juli 2002 bis Jänner 2014) als Verstoß gegen Art. 6 EMRK eingestuft und aus diesem Grund die vom Erstgericht verhängten (schuldangemessenen) Freiheitsstrafen um zwei Jahre reduziert: Eine schuldangemessene Strafe von drei Jahren wurde auf eine solche von einem Jahr (zwölf Monate), eine schuldangemessene Strafe von dreieinhalb Jahren wurde auf eine solche von eineinhalb Jahren (18 Monate) reduziert. Anders gewendet: Eine Verfahrensdauer von zwölf Jahren rechtfertigt eine 66%ige bzw. eine 57%ige Strafminderung. Erst recht ist die überlange Verfahrensdauer im Falle eines Freispruches, wie im vorliegenden Fall, zu berücksichtigen.

Auf den vorliegenden Fall angewendet:

Die elfjährige Dauer des Finanzstrafverfahrens gegen den Revisionswerber verstößt gegen Art. 6 EMRK. Dies ergibt sich aus dem YZ-Urteil des OGH, dem ebenfalls eine elfjährige Dauer eines Strafverfahrens zugrunde lag. Dies hat seinen Grund in der Judikatur des EuGH: Überlange Verfahrensdauern sind bei der Bemessung von Geldbußen und ähnlichem zu berücksichtigen (EuGH 17.12.1998, C-185/95, *Baustahlgewerbe - Kommission*). Der EuGH beschränkt die Rechtsfolge somit nicht auf die Strafmilderung. Auch daraus ergibt sich der Anspruch des Revisionswerbers auf die Nachsicht.

Die den Verfolgungsbehörden anzulastende Rechtsverletzung ist im vorliegenden Fall schwerwiegender als im YZ-Fall, weil das YZ-Verfahren mit Schultersprüchen, das Finanzstrafverfahren gegen den Revisionswerber jedoch mit dessen Freispruch geendet hat. Hinzu kommt, und auch das ist ein wesentlich zugunsten des Revisionswerbers sprechender Unterschied gegenüber dem YZ-Fall, dass gerade die unberechtigte Verfolgung des Revisionswerbers während einer überlangen, EMRK-widrigen Verfahrensdauer zur Existenzgefährdung des Revisionswerbers geführt hat.

Indem das BFG verkannt hat, dass der vorgenannten Sachverhalt eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung iSd § 236 BAO begründet, hat es das bekämpfte Erkenntnis mit einer Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet.

Dass das BFG es unterlassen hat, die im Zusammenhang mit der vorstehend gerügten Rechtswidrigkeit erheblichen Sachverhaltselemente, wie die Verursachung der Existenzgefährdung durch die Verfahrensdauer, die Zerstörung der Berufschancen des Revisionswerbers während des schwebenden Finanzstrafverfahrens und - aufgrund seines fortgeschrittenen Alters - auch nach Beendigung des Finanzstrafverfahrens, in einem Ermittlungsverfahren festzustellen, wird unten (5.3.1.) als Verletzung von Verfahrensvorschriften iSd § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG geltend gemacht.

### **b) Verweigerung der Nachsicht infolge fehlenden Sanierungseffekts?**

Zwar verweist das BFG im Grundsatz zutreffend auf die Judikatur des VwGH, wonach eine Existenzgefährdung dann keinen Nachsichtsgrund bildet, wenn die Nachsicht der Abgabenforderung keinen Sanierungseffekt hätte, weil die Existenzgefährdung aufrecht bliebe; diese Judikatur rechtfertigt das bekämpfte Erkenntnis jedoch aus nachstehenden Gründen nicht:

Abgesehen davon, dass sich das BFG bei seiner Sachverhaltsfeststellung des angeblich fehlenden Sanierungseffekts lediglich auf den Verfahrenshilfeantrag des Revisionswerbers gestützt und den Beweisantrag auf S. 23 des Ergänzenden Schriftsatzes vom 20.08.2014 zu den Vermögensverhältnissen des Revisionswerbers nicht beachtet hat, worin ein Verfahrensmangel im Sinne des § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG liegt (dazu unten 5.3.1.), ist auch die vom BFG zitierte VwGH-Judikatur auf den Fall des Revisionswerbers nicht anwendbar.

Die zitierte Judikatur betrifft nämlich Fälle der Existenzgefährdung, für die staatliche Behörden nicht verantwortlich sind. Im vorliegenden Fall hingegen kann sich der Staat bzw. die Abgabenbehörde nicht damit „verteidigen“, den Revisionswerber durch rechtswidriges Verhalten so nachhaltig geschädigt zu haben, dass die Nachsicht von Abgabenschulden keinen Sanierungseffekt hätte. Dies würde dazu führen, dass gerade besonders gravierende Schädigungshandlungen der Behörden - wie sie hier vorliegen - keine Nachsicht rechtfertigen würden, wäre der Schaden so groß, dass die Nachsicht der Abgabenforderung die Existenzgefährdung nicht beseitigen könnte. Mit anderen Worten: Je größer die Rechtsverletzung und je umfangreicher der durch sie verursachte Schaden, desto unwahrscheinlicher würde die Nachsicht. Die vom BFG zitierte Judikatur des VwGH ist daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Hinzu kommt der die gesamte Rechtsordnung beherrschende Grundsatz, dass niemand aus eigenem rechtswidrigen Verhalten Vorteile ableiten kann (vgl. OGH RS0118920; OGH 17.03.2004, 9 ObA 50/03y; OGH 29.11.2001, 8 ObS 107/01w; *Kozioł/Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>14</sup> Rz 609). Dies gilt erst recht im Verhältnis des Staates zu seinen Steuerpflichtigen. Da der Staat aufgrund der Versäumnisse seiner Organe, nämlich der Strafverfolgungsbehörden und Strafgerichte, gegenüber dem Revisionswerber eine gegen Art. 6 EMRK verstößende Verfahrensführung zu verantworten hat, kann sich der Staat zwecks Verweigerung der Nachsicht nach § 236 BAO nicht gerade auf die wirtschaftlichen Folgen dieser Rechtsverletzung, nämlich die Existenzgefährdung des Revisionswerbers, berufen.

### **5.3. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (5§ 42 Abs. 2 Z 3 VwGG)**

Das BFG hat eine grundlegend verfehlte Rechtsauffassung in seinem Erkenntnis zugrunde gelegt und insbesondere gegen die Obliegenheiten der

- amtsweigigen Berücksichtigung und Aufnahme aller relevanten Beweise zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts (§ 269 Abs. 1 iVm § 115 bzw. § 183 Abs. 1 BAO); sowie
- der schlüssigen Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) verstoßen.

#### **5.3.1. Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes in einem wesentlichen Punkt (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG) und Mängel der Beweiswürdigung (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG)**

Das BFG hat im Rahmen der Prüfung, ob persönliche Unbilligkeit des Revisionswerbers vorliegt, die gerichtlich getroffenen Feststellungen im Bewilligungsbeschluss des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Wien vom 15.01.2013, GZ-7, zu Grunde gelegt, wonach der Revisionswerber zusammengefasst weder über Einkommen noch über Vermögenswerte verfügt (vgl. Seite 63 des bekämpften Erkenntnisses).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033), auf welche sich auch das BFG stützt, ist es für die Beurteilung der Frage, ob die für die Gewährung der Nachsicht erforderliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegt, wesentlich, ob eine

Sanierung des Abgabenpflichtigen durch eben jene Nachsicht der Abgabeneinhebung bewirkt wird. Der Frage, ob im gegenständlichen Fall die Sanierungsfähigkeit des Revisionswerbers durch Gewährung von Nachsicht im Sinne des § 236 BAO gegeben ist, kommt sohin entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

Das BFG kommt im bekämpften Erkenntnis zu dem Schluss, dass die Sanierungsfähigkeit des Revisionswerbers auszuschließen und folglich die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen sei, ohne erforderliche und zweckmäßige Ermittlungen durchgeführt zu haben.

Zur maßgeblichen Frage, ob eine Sanierung des Revisionswerbers durch Gewährung von Nachsicht gemäß § 236 BAO im gegenständlichen Fall bewirkt werde könne, hat das BFG zum einen keinerlei Ermittlungen durchgeführt und zum anderen das Vorbringen des Revisionswerbers in der dem bekämpften Erkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerde nahezu gänzlich ignoriert. Das BFG hat es unterlassen, maßgebliche Tatsachen im Hinblick auf die Frage der Sanierungsfähigkeit des Revisionswerbers zu erheben, und zwar durch die beantragte persönliche Anhörung des Revisionswerbers sowie die Beischaffung der Ermittlungsakte PAST GZ-8 der Steuerfahndung Wien durch einen Abgleich mit der Strafakte GZ-1 des Landesgerichtes Wien (siehe S. 23 des Ergänzenden Schriftsatzes vom 20.08.2014) und diese den eigenen Feststellungen zu Grunde zu legen. Insbesondere im Hinblick auf das Vorbringen, dass der Revisionswerber im Fall der Einhebung der fälligen Abgabenschulden gezwungen wäre, Privatkonkurs anzumelden (S. 11 des Ergänzenden Schriftsatzes vom 20.08.2014) - und somit eine Sanierung gerade durch die Nichtgewährung der Nachsicht vereitelt wird - hat das BFG keinerlei Ermittlungen hinsichtlich des relevanten Sachverhalts angestellt. Das BFG hat schlicht und einfach aus der im Zusammenhang mit der Gewährung der Verfahrenshilfe betreffend die Amtshaftungsklage des Revisionswerbers enthaltenen Feststellung, der Revisionswerber lebe in einer „finanziell sehr angespannten Situation“, er habe „kein Einkommen [und] keine Vermögenswerte“, abgeleitet, dass die Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde (S. 63 der bekämpften Entscheidung).

Einerseits besteht ein Sanierungseffekt für den Revisionswerber: Nur infolge der Abgabenforderung besteht die Gefahr, dass der Revisionswerber in den Konkurs getrieben wird. Damit wäre aber das Berufsverbot endgültig, weil es sich bei der Konkurseröffnung eindeutig um einen Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung handelt (§ 11 der Company Director Disqualification Act 1986 (vgl. auch § 5 Abs. 1 Z 6 BWG iVm § 13 Abs. 3 GewO)). Nach ständiger Rechtsprechung des OGH stellt die Erwerbsfähigkeit aber ein eigenständiges Vermögensgut mit einem objektivierbaren Verkehrswert dar (OGH 12.09.2003, 2 Ob 143/03y). Weiters ist auch auf das Amtshaftungsverfahren mit der Geschäftszahl GZ-9 hinzuweisen, das momentan beim LGZRS Wien wegen des dem Revisionswerber im Finanzstrafprozess zugefügten behördlichen Unrechts anhängig ist. Dieses Verfahren hat einen Streitwert (EUR 6.294.199,53), der die gegenständliche Abgabenschuld um ein Vielfaches übersteigt, wobei dieser Schaden primär durch Verdienstentgang entstanden ist. Ein Privatkonkurs

könnte die Prozessfähigkeit des Revisionswerbers in diesem Amtshaftungsverfahren allerdings in Frage stellen und ihm so die Möglichkeit rauben, seine finanzielle Schieflage nachhaltig zu sanieren. Es liegen im gegenständlichen Fall also außergewöhnliche wirtschaftliche Auswirkungen vor, die die Nachsicht der Einhebung der Abgabenschuld gemäß § 236 BAO rechtfertigen würden; das BFG hat es in diesem wesentlichen Punkt unterlassen, den Sachverhalt durch entsprechende Ermittlungen zu ergänzen.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass es der österreichischen Finanzverwaltung - im Fall einer Sanierung der finanziellen Schieflage des Revisionswerbers durch die Zuerkennung von Schadenersatz im Amtshaftungsprozess - ohnehin unbenommen bleibt, eine allenfalls gewährte Nachsicht gemäß § 294 Abs. 1 lit. a BAO zu widerrufen und die Abgabenforderung mittels Gegenrechnung iSd § 66 AbgEO später dennoch einzuheben.

Das BFG unterstellt § 236 BAO einen dem Gesetzeszweck widersprechenden Inhalt und argumentiert in seinem Erkenntnis widersprüchlich: Die fehlende Sanierungsfähigkeit setze voraus, dass der Nachsichtswerber neben der Abgabenschuld auch sonstige, derart hohe Verbindlichkeiten hat, so dass seine Existenz selbst im Falle der Abgabennachsicht weiterhin gefährdet wäre. Ein derartiges Verständnis der Verweigerung der Abgabennachsicht infolge fehlender Sanierungsfähigkeit ist auch deswegen einsichtig, weil andernfalls der Fiskus - außerhalb eines Insolvenzverfahrens - auf Forderungen verzichten müsste, ohne dass Gleiches durch die anderen Gläubiger erfolgte.

Wollte man hingegen, worauf die Ansicht des BFG letztlich hinausläuft, eine Existenzgefährdung nur dann annehmen, wenn der Abgabenschuldner noch über gewisses Vermögen verfügt, das durch die Einhebung der Abgabe zur Gänze entzogen, etwa auch verschleudert würde, dann würde § 236 BAO dadurch ein dem Gesetzeszweck widersprechender Inhalt unterstellt. Im zuletzt genannten Falle käme die Abgabennachsicht in Betracht, weil der Abgabenschuldner aktuell vorhandenes Vermögen verlieren könnte. Im Fall der aktuellen Vermögenslosigkeit käme die Abgabennachsicht hingegen nicht in Betracht, obwohl die Eintreibung der Abgabenschuld den Schuldner daran hindern würde, bis zur Höhe der offenen Abgabenschuld künftig jegliches Vermögen anzusammeln. Es kann aber nach dem auch durch die Abgabenbehörden und erst recht durch das BFG anzuwendenden Gleichheitssatz keinen Unterschied machen, ob aktuell vorhandenes Vermögen oder künftig anzusammelndes Vermögen verbraucht wird.

In jedem Fall ist das BFG aufgrund der Ablehnung der Nachsicht wegen fehlender Sanierungsfähigkeit in Verletzung der Obliegenheit der schlüssigen Beweiswürdigung vorgegangen: Einerseits hat das BFG durch Unterlassen jeglichen Ermittlungsverfahrens zur Vermögenssituation, insbesondere betreffend Fehlen sonstiger Verbindlichkeiten des Revisionswerbers, und in diesem Zusammenhang insbesondere auch durch das Ignorieren des Parteivorbringens und den Antrag auf Beweiserhebungen die Pflicht zur amtswegigen Berücksichtigung und Aufnahme aller relevanten Beweise zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts (§ 269 Abs. 1 iVm § 183 Abs. 1 BAO) verletzt. Überdies war das BFG offenkundig der Ansicht, jegliche Einkommens- und

Vermögenslosigkeit stehe der Nachsichtgewährung entgegen. Das BFG hat eine unsachliche Differenzierung zwischen dem Verlust aktueller Vermögenswerte, der eine Nachsicht rechtfertigen kann, und der Beeinträchtigung künftigen Vermögenserwerbs durch den Revisionswerber, die nach Ansicht des BFG offenkundig keine Nachsicht ermöglicht, vorgenommen und war dadurch in seiner Beweiswürdigung unschlüssig. Bei einer schlüssigen Beweiswürdigung wäre aufgrund der im behördlichen Unrecht wurzelnden persönlichen Unbilligkeit aufgrund einer Ermessensreduktion auf Null die Nachsicht nach § 236 BAO zu gewähren gewesen.

### **5.3.2. Widersprüchliche Begründung des BFG-Erkenntnisses**

Das BFG begründet seine Rechtsansicht widersprüchlich: Dadurch, dass das BFG die persönliche Unbilligkeit aufgrund einer Existenzgefährdung verneint, deren Ursache in jahrelangem behördlichen Fehlverhalten liegt, begründet das BFG sein Erkenntnis widersprüchlich (und auch inhaltlich rechtswidrig):

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtwerbers gefährdet. Nach Ansicht des BFG liegt Unbilligkeit dann jedoch nicht vor, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Diese Ansicht ist widersprüchlich und eine Benachteiligung aus unsachlichen Gründen: Eine wirtschaftlich schwere Lage wäre zwar nach Ansicht des BFG berücksichtigungswürdig. Da aber der Revisionswerber über keine Vermögenswerte verfügt, ist das BFG der Meinung, dass es zu keiner Auswirkung der Nachsicht der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage des Nachsichtwerbers kommen kann. Dabei übersieht das BFG, dass der vorliegend im Raum stehende Privatkonkurs gerade die Existenzgrundlage des Nachsichtwerbers gefährdet. Die durch die Abgabeneinhebung drohende Konkurseröffnung würde den Revisionswerber in seiner Prozessfähigkeit zudem im anhängigen Amtshaftungsverfahren beeinträchtigen. Dieses Verfahren würde dem Revisionswerber ermöglichen, seine finanzielle Schieflage nachhaltig zu sanieren. Es kann nicht lediglich darauf ankommen, ob der Revisionswerber über geringe Vermögenswerte verfügt oder gerade durch die Abgabeneinhebung zur Anmeldung des Privatkonkurses gezwungen wird. Eine solche Differenzierung ist unsachlich und führt zur Benachteiligung des Revisionswerbers.

Völlig widersprüchlich ist es, dass das BFG im bekämpften Erkenntnis ausdrücklich festgestellt hat, dass der Revisionswerber „durch das lange Strafverfahren keine Einnahmen lukrieren konnte“ (Seite 64), dann aber die persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung mit dem Argument verneint, ein Sanierungseffekt könne nicht erzielt werden, und dies sogar letztlich auf die - gerade durch das rechtswidrig überlange Strafverfahren verursachte - wirtschaftliche Situation stützt. Mit anderen Worten: Das BFG hat sich nicht nur geweigert, die rechtswidrig überlange Verfahrensdauer zugunsten des Revisionswerbers zu berücksichtigen, es hat vielmehr - genau gegenteilig - die Folgen dieser überlangen Verfahrensdauer, nämlich die in diesem Zeitraum gegebene

Einnahmenlosigkeit des Revisionswerbers, sogar zu seinen Lasten berücksichtigt. Dies ist im Folgenden zu zeigen:

Das Finanzstrafverfahren gegen den Revisionswerber hat über elf Jahre gedauert und endete mit einem Freispruch. Die oben (insbesondere unter Punkt 5.2.2.) zitierte Rechtsprechung des EuGH und OGH hat das BFG nicht berücksichtigt, ja sogar ins Gegenteil verkehrt: Das BFG hat die überlange Dauer des Finanzstrafverfahrens nicht zugunsten des Revisionswerbers berücksichtigt. Stattdessen wurde einzig und allein die Konsequenz der überlangen Verfahrensdauer, nämlich die Existenzgefährdung, in unsachlicher Weise herangezogen, um die Anwendung von § 236 BAO zulasten des Revisionswerbers abzulehnen. Das BFG hat aber nicht nur die durch die überlange Verfahrensdauer verursachte Existenzgefährdung zu Lasten des Revisionswerbers berücksichtigt, sondern auch die diesem Zeitraum gegebene „Einnahmenlosigkeit“. Dazu berief es sich auf das VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/15/0259. Im zugrundeliegenden Fall hatten verschiedene Umstände, auch eine gerichtliche Auseinandersetzung über die Höhe der dem Revisionswerber zustehenden Sachverständigen-Gebühren, dazu geführt, dass der Revisionswerber letztlich keine Sachverständigen-Aufträge mehr erhalten hatte und seinen Betrieb einstellen musste. Der VwGH meinte, dass „das Ausbleiben von Betriebseinnahmen allenfalls zu einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung infolge wirtschaftlicher Notlage hätte führen können“ (im Verfahren war offenkundig nur sachliche Unbilligkeit geltend gemacht worden).

Auf diese Aussage des VwGH hatte sich der vorliegende Revisionswerber vor dem BFG berufen. Zumal das Ausbleiben von Betriebseinnahmen in dem vom VwGH entschiedenen Fall nicht die Folge rechtswidrigen Verhaltens staatlicher Behörden war, musste der Einnahmenausfall des Revisionswerbers im vorliegenden Fall erst recht eine Nachsicht aufgrund persönlicher Unbilligkeit rechtfertigen. Das BFG hingegen verwendet den von den saumseligen Strafverfolgungsbehörden verschuldeten Einnahmenausfall aber gegen den Revisionswerber: „Unzweifelhaft ist im gegenständlichen Fall aber genau das Gegenteil der Fall, da durch das lange Strafverfahren der Bf. eben keine Einnahmen lukrieren konnte, die versteuert hätten werden können“ (S. 64 der bekämpften Entscheidung). Darin liegt eine widersprüchliche Entscheidungsbegründung.

Das gegen den Revisionswerber geführte Steuerverfahren war überlang und hat somit gegen Art. 47 Abs. 2 Charta der Grundrechte der Europäischen Union („GRC“) und Art. 6 EMRK verstößen. Was die Folgen eines Verstoßes gegen die Pflicht, in angemessener Frist zu entscheiden angeht, so darf ein Verstoß nicht folgenlos bleiben (vgl. Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union<sup>2</sup> (2013) Art. 47 Rz 45).

### **5.3.3. Keine amtswegige Berücksichtigung und Aufnahme aller relevanten Beweise zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts**

Im Ergänzenden Schriftsatz vom 20.08.2014 (S. 2) hat der Revisionswerber folgende Beweisanträge gestellt:

- Die Einvernahme des Revisionswerbers, sowie
- die Beischaffung der Ermittlungsakte PAST GZ-8 der Steuerfahndung Wien und des Aktes des LG für Strafsachen Wien, GZ-1.

Ohne jegliche Begründung hat das BFG sich geweigert, diesen Beweisanträgen Folge zu leisten. Dies widerspricht dem Objektivitätsgebot des § 115 Abs. 3 BAO.

Weiters verstößt diese Vorgehensweise des BFG gegen die Obliegenheit des BFG zur amtswegigen Berücksichtigung und Aufnahme aller relevanten Beweise zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts (§ 269 Abs. 1 iVm § 115 bzw. § 183 Abs. 1 BAO). Auch ansonsten hat das BFG keinerlei Ermittlungen hinsichtlich des relevanten Sachverhalts angestellt. Das bekämpfte Erkenntnis begnügt sich alsdann damit, aus der finanziellen Schieflage des Revisionswerbers die (verfehlte) Schlussfolgerung abzuleiten, dass auch eine Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde (Seite 63). Diese Annahme ist unschlüssig und unrichtig: Das bekämpfte Erkenntnis reißt die aktuelle finanzielle Schieflage des Revisionswerbers aus ihrem kausalen Zusammenhang, in dem es sie isoliert betrachtet und somit die Tatsache verkennt, dass diese finanziell angespannte Lage ursächlich auf das strafrechtlich relevante Verhalten der ermittelnden Finanzbehörde im verbundenen Finanzstrafprozess zurückzuführen ist. Hätte das BFG sich die Mühe genommen, den Strafakt des LGS Wien beizuschaffen, dann hätte das Verwaltungsgericht festgestellt, dass die Wurzel der aktuellen Existenzgefährdung des Revisionswerbers gerade im Verschulden der belangten Behörde liegt, sodass es zu einem anderen Erkenntnis hätte kommen können und auch müssen.

#### **5.3.4. Nichtanberaumung einer mündlichen Verhandlung als Verfahrensfehler (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG)**

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte im vorliegenden Fall nur gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a oder lit. b BAO gestellt werden (die anderen Fälle sind nicht einschlägig). Zum Zeitpunkt der Erhebung der Berufung durch den Revisionswerber galt der insoweit inhaltsgleiche § 284 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012.

Von der ersten Möglichkeit (i) in der Berufungsschrift hat der damals anwaltlich noch nicht vertretene Revisionswerber keinen Gebrauch gemacht. Somit bestand für ihn nur mehr die (ii) Möglichkeit, im Vorlageantrag eine mündliche Verhandlung vor dem BFG zu beantragen.

Oben (5.1.) wurde dargelegt, dass das BFG, indem es die zwingende Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde nicht abwartete, sondern trotz der nicht übergegangenen Entscheidungszuständigkeit das bekämpfte Erkenntnis erließ, dem Revisionswerber die Möglichkeit genommen hatte, einen Vorlageantrag zu stellen. Somit blieb dem Revisionswerber nichts anderes übrig, als im Ergänzenden Schriftsatz den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen. Diesem Antrag hätte das BFG entweder (unter Umständen: ohne Verpflichtung) gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO entsprechen können, um einen Verfahrensmangel zu vermeiden, oder das BFG

hätte jedenfalls zwecks Ermöglichung der Antragstellung nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO die belangte Behörde auch zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung auffordern müssen.

Indem das BFG dies unterlassen hat, wurde das bekämpfte Erkenntnis mit einem Verfahrensmangel iSd § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c BAO belastet.

Art. 6 EMRK war vom BFG aufgrund der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zu beachten (VwGH 23.01.2013, 2010/15/0196; VwGH 19.03.2013, 2012/15/0021).

Der für die Anwendung der Charta erforderliche Unionsrechtsbezug ist aufgrund der im Verfahren vor dem BFG erfolgten Berufung auf die EuGH-Urteile vom 13.01.2004, Rs C-453/001, *Kühne & Heitz*, und vom 05.07.2012, Rs C-318/10, *Siat SA*, im Rahmen der sachlichen Unbilligkeit gemäß § 236 BAO (Ergänzender Schriftsatz vom 20.08.2014, S. 12 ff) gegeben. Dass die sachliche Unbilligkeit und die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Grundsätze des Unionsrechts wegen ihrer in der Zwischenzeit erfolgten Geltendmachung gegenüber dem EGMR über Entscheidung des Revisionswerbers nicht im Rahmen der vorliegenden außerordentlichen Revision erfolgt, ändert nichts daran, dass das BFG an die Charta und folglich an Art. 6 EMRK gebunden war und danach eine mündliche Verhandlung hätte durchführen müssen. Die Nichtdurchführung der beantragten mündlichen Verhandlung stellt nach dieser Judikatur gerade auch bei Nachsichtsanträgen einen Verfahrensmangel dar (dazu vgl. 5.3.4.1).

im Allgemeinen führt zwar eine derartige Verletzung einer Verfahrensvorschrift nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn das BFG bei deren Einhaltung zu einem anders lautenden Erkenntnis hätte kommen können, also nur dann, wenn dieser Verfahrensmangel relevant im Sinne eines möglichen Einflusses auf den angefochtenen Bescheid sein könnte, wobei es Sache eines Revisionswerbers ist, eine solche Relevanz aufzuzeigen. Die Rechtsprechung des EGMR zum Erfordernis der mündlichen Verhandlung nach Art. 6 EMRK sieht allerdings eine solche Relevanzprüfung nicht vor: Unterbleibt die mündliche Verhandlung, ohne dass die gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorliegen, liegt eine zur Bescheidaufhebung führende Rechtsverletzung vor (vgl. *Bumberger, Der Verwaltungsgerichtshof und die „europäischen Gerichtshöfe“ EGMR und EuGH in Matscher/Pernthaler/Raffeiner* (Hrsg), Ein Leben für Recht und Gerechtigkeit - Festschrift für Hans R. Klecatsky zum 90. Geburtstag (2010) 117, und VwGH 23.01.2013. 2010/15/0196; 26.01.2012, 2009/07/0039, und 12.08.2010, 2008/10/0315).

Dennoch wird vorsichtsweise dargelegt, warum das BFG bei der Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 BAO zu einem anderslautenden Erkenntnis gelangt wäre (dazu 5.3.4.2).

#### **5.3.4.1. Rechtliches Gehör gemäß Art. 6 EMRK sowie Art. 47 Abs. 2 GRC**

Bei einem Anspruch auf Entschädigung eines Unternehmens gegen den Staat auf Grund von gesetzwidriger Weise nicht gewährten Steuererleichterungen (EGMR 26.03.1992 *Editions Periscope*) und bei einem Ersatzanspruch gegen den Staat wegen schuldhaften Verhaltens der Behörden (EGMR 27.04.1989 *Neves e Silva*) ist Art. 6 EMRK anwendbar.

In der Sache *Editions Periscope* stellt der EGMR dar, „dass der Gegenstand der Klage der Bf. eine vermögenswerte Angelegenheit betraf und dass die Klage auf einer angeblichen Verletzung von Rechten beruhte, die gleichfalls vermögenswerte Rechte waren“. Das fragliche Recht ist daher ein civil right; die Einhaltung des Art. 6 EMRK ist obligatorisch.

Betrifft die Klage demnach vermögensrechtliche Angelegenheiten und beruht sie auf der (angeblichen) Verletzung von vermögenswerten Rechten, so ist das fragliche Recht ein ziviles iSd EMRK. Der EGMR betont zugleich: Nicht nur das Recht auf Entschädigung sei eine vermögenswerte Angelegenheit, sondern auch die verletzten Rechte, auf denen die Klage beruht, seien vermögenswerte Rechte. Auch Ansprüche auf Gewährung einer Steuererleichterung sind vermögenswerte Rechte (siehe dazu auch *Hörtnagl-Seidner*, Abgabensachen und verfahrensrechtliche Garantien des Art. 6 Abs. 1 EMRK, ÖStZ 2009, 81ff).

Der Antrag auf Nachsicht ist mit einem Anspruch auf Steuererleichterung vergleichbar und stellt somit ein vermögenswertes Recht dar. Art. 6 Abs. 1 EMRK ist folglich im vorliegenden Fall anwendbar.

Art. 6 EMRK sowie Art. 47 Abs. 2 GRC gewähren dem Revisionswerber einen „Anspruch auf rechtliches Gehör“ vor Gericht.

Der EGMR hat in seiner Judikatur wiederholt ausgesprochen, dass in einem den Anforderungen des Art. 6 EMRK unterliegenden Verfahren vor einem Gericht das Recht auf eine „Öffentliche Anhörung“ ein Recht auf eine mündliche Verhandlung zur Folge hat, es sei denn, dass besondere Umstände ein Absehen von einer solchen Verhandlung rechtfertigen. Solche besonderen Umstände können unter anderem darin bestehen, dass der Sachverhalt unbestritten ist und ein Tribunal nur angerufen ist, über Rechtsfragen von nicht besonderer Komplexität zu unterscheiden (siehe VfSlg 18.994/2010).

Im Hinblick auf die beantragte Beischaffung der Ermittlungsakte und der unterbliebenen mündlichen Verhandlung wurde dem Revisionswerber nicht hinreichend Möglichkeit auf rechtliches Gehör gegeben bzw. kein faires Verfahren gewahrt. Durch diese Beweismittel wäre eine weitere Klärung der Entscheidungsgrundlagen zu erwarten gewesen. Im Hinblick auf die Frage, ob eine persönliche Unbilligkeit vorliegt, wären die beantragten Beweismittel zur Vervollständigung des Sachverhaltes notwendig. Da im Hinblick auf die persönliche Unbilligkeit im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG der Revisionswerber sich darauf berufen hat, dass das Verhalten der belangten Behörde und der ermittelnden Staatsanwaltschaft ursächlich für die Entstehung der Unbilligkeit gewesen sei und aus diesem Grund eine persönliche Unbilligkeit vorliegt, sind die persönliche Anhörung des Revisionswerbers und die Beischaffung der Ermittlungsakte für die Beurteilung dieser Fragen rechtserheblich. Dies entspricht der Auffassung des VfGH, wonach der Revisionswerber seine Rechte „effektiv vertreten können muss“ (VfSlg 10.291, 13.702).

### **5.3.4.2. Vorsichtsweise Darlegung der Relevanz des Verfahrensmangels**

Die Anhörung des Revisionswerbers hätte auch die Gründe des ihm zugefallenen Unrechts durch Verletzung des fairen Verfahrens wegen überlanger Verfahrensdauer (Verstoß gegen Art. 6 EMRK und Art. 47 Abs. 2 GRC) weiter konkretisiert. Ebenso hätte es die beantragte Beischaffung der Ermittlungsakte PAST GZ-8 der Steuerfahndung Wien durch einen Abgleich mit der Strafakte GZ-1 des Landesgerichts Wien dem BFG ermöglicht, festzustellen, welche Beweisurkunden wann aufgenommen wurden und wie lange sie der Justiz vorenthalten wurden. Dieser Umstand ist maßgeblich für die Beurteilung der persönlichen Unbilligkeit.

Zuletzt hat der Revisionswerber im Ergänzenden Schriftsatz vom 20.08.2014 (S. 23) seine Einvernahme auch zum Nachweis seiner Vermögensverhältnisse beantragt. Dabei hätte der Revisionswerber darlegen können, dass er zwar - im Sinne des Verfahrenshilfeantrags - über kein Vermögen und kein Einkommen verfügt, mit Unterstützung von Verwandten aber den täglichen Bedarf seines Lebens decken kann. Die Eintreibung der Abgabenschuldigkeit, die von der englischen Finanzverwaltung im Wege der Amts- und Beitreibungshilfe bereits mehrmals angedroht wurde, hätte jedoch den Konkurs des Revisionswerbers zur Folge. Insoweit liegt die im Rahmen des Nachsichtsgrundes geforderte Existenzgefährdung aufgrund der Eintreibung der Abgabenschuld im Sinne des § 236 BAO vor. Unterbleibt hingegen die Einhebung der Abgabenschuld, kann der Revisionswerber - wie bisher - mit fremder Hilfe existieren. Das BFG hat somit aus dem fehlenden Einkommen und dem fehlenden Vermögen unzutreffend gefolgert, es bestehe eine Existenzgefährdung, die bei Nachsicht der Abgabenschuld nicht wegfallen.

\*\*\*\*\*

Mit Erkenntnis vom 24.2.2016, Ra 2015/13/0044, hob der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10.10.2014, RV/7102486/2014, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Revision ist schon im Hinblick auf die dazu ins Treffen geführten Fragen des am 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Verfahrensrechtes zulässig. Sie ist in diesen Punkten allerdings nicht berechtigt.

Geltend gemacht wird - unter zutreffendem Hinweis auf § 323 Abs. 42 BAO (keine Berufungsvorlage vor dem 1. Jänner 2014) - die Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes mangels Herbeiführung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO durch das Finanzamt. Hiezu wird u.a. dargelegt, der mit Schreiben vom 5. Juni 2014 vom Revisionswerber erklärte Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung sei nicht wirksam gewesen, weil ein solcher Verzicht nur im Rechtsmittel und nicht in einem nachträglichen Schriftsatz erfolgen könne. In Erledigung der Säumnisbeschwerde vom 9. Juni 2014 wäre das Bundesfinanzgericht daher verpflichtet gewesen, das Finanzamt zur Nachholung einer Beschwerdevorentscheidung „innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten“ aufzufordern. Da eine solche „Fristsetzung“ unterblieben sei, sei es nicht zum

Übergang der Zuständigkeit zur Erledigung des Rechtsmittels vom 5. Dezember 2013 auf das Bundesfinanzgericht gekommen.

Eine Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO in der hier maßgeblichen Fassung des FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, kann ua dann erhoben werden, wenn das Finanzamt seiner gesetzlichen Pflicht zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung nicht binnen sechs Monaten ab Einbringung einer Beschwerde nachgekommen ist (vgl. in diesem Sinn *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 284 Anm 7). Gemäß § 284 Abs. 2 BAO hat das Verwaltungsgericht der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden. Gemäß § 284 Abs. 3 BAO geht die Zuständigkeit zur Entscheidung erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

Die Erteilung eines Auftrages gemäß § 284 Abs. 2 BAO hat zwingend zu erfolgen und liegt nicht im Ermessen des Verwaltungsgerichts. Da für den Beginn der Frist des § 284 Abs. 2 BAO der Zeitpunkt des Einlangens der Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgericht maßgeblich ist, hat dieses dafür Vorsorge zu treffen, dass die Auftragerteilung zeitgerecht, somit so rasch als möglich, erfolgt. Unterbleibt trotz bestehender Verpflichtung die Auftragerteilung, so geht dennoch nach Ablauf der Frist die Entscheidungszuständigkeit gemäß § 284 Abs. 3 BAO auf das Verwaltungsgericht über (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, a.a.O., Anm 15 und 17; einen Fristenlauf schon vor Auftragerteilung impliziert auch die in § 285 Abs. 2 BAO vorgesehene Hemmung der Frist durch einen Mängelbehebungsauftrag).

Letzteres steht dem in der Revision vertretenen Standpunkt, bei Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses sei die Zuständigkeit zur Erledigung des Rechtsmittels noch nicht auf das Bundesfinanzgericht übergegangen gewesen, entgegen, sodass der darauf gestützte Einwand der Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes nicht berechtigt ist.

Der Revisionswerber macht auch geltend, das Bundesfinanzgericht hätte in Senatsbesetzung entscheiden müssen, weil er dies in seinem Schriftsatz vom 14. Juli 2014 beantragt habe. Das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung habe ihm die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit genommen, im Vorlageantrag einen solchen Antrag zu stellen, weshalb der stattdessen im Schriftsatz vom 14. Juli 2014 gestellte Antrag nicht verspätet gewesen sei.

Die Entscheidung über eine Beschwerde obliegt gemäß § 272 Abs. 2 BAO u.a. dann dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird. Gemäß § 323 Abs. 37 BAO gehört diese Vorschrift zu denen, die auch auf alle am 1. Jänner 2014 unerledigten Berufungen anzuwenden sind. Den ihm schon nach damaliger Rechtslage (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO i.d.F. vor dem FVwGG 2012) zustehenden Antrag

auf Entscheidung in Senatsbesetzung hatte der Revisionswerber in der Berufung nicht gestellt, zu einem Vorlageantrag kam es in der Folge nicht.

Das in der Revision ins Treffen geführte Argument, durch das rechtswidrige Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung sei dem Revisionswerber die Möglichkeit zur entsprechenden Antragstellung im Vorlageantrag genommen worden, steht in einem Spannungsverhältnis zu der von ihm in der Säumnisbeschwerde erhobenen Behauptung, er habe bei Einbringung der Berufung mit deren Vorlage noch vor dem 1. Jänner 2014 (und somit ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung oder Eintritt einer Verpflichtung dazu) gerechnet und davon ausgehend auch den Schriftsatz vom 15. Jänner 2014 schon an das Bundesfinanzgericht gerichtet, und es widerspricht auch dem im Schriftsatz vom 5. Juni 2014 gestellten und in der Säumnisbeschwerde aufrechterhaltenen Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung, auf dessen Unwirksamkeit sich die Revision nun stützt.

Unterbleibt die gesetzlich vorgesehene Beschwerdevorentscheidung und wird deshalb Säumnisbeschwerde erhoben, so geschieht auch dies in der Regel noch in der Erwartung, dass es zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung kommen wird. Im vorliegenden Fall kann davon, dass in diesem Sinn darauf vertraut worden sei, es werde auch nach Erhebung der Säumnisbeschwerde noch Gelegenheit dazu bestehen, in einem Vorlageantrag die Entscheidung in Senatsbesetzung zu beantragen, aber nicht die Rede sein, weshalb der diesbezüglichen Argumentation des Revisionswerbers schon im Ansatz nicht zu folgen ist. Auf die Frage, ob sich aus einer durch die Nichteinhaltung von Verfahrensvorschriften durch Abgabenbehörde und Verwaltungsgericht bewirkten Enttäuschung eines solchen Vertrauens im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehene Antragsmöglichkeiten ergeben könnten, muss daher nicht eingegangen werden.

Die Revision ist jedoch aus anderen Gründen berechtigt.

Fällige Abgabenschulden können gemäß § 236 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die dazu ergangene Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 konkretisiert das Erfordernis der Unbilligkeit wie folgt (§ 3 in der durch BGBl. II Nr. 449/2013 modifizierten Fassung):

„§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
  - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.“

Die in den §§ 2 und 3 der Verordnung aufgezählten Fälle schließen Fälle anderer Art nicht aus („insbesondere“). Es ist aber auch § 1 der Verordnung nicht dahingehend auszulegen, dass ein Sachverhalt mit Merkmalen sowohl der sachlichen als auch der persönlichen Unbilligkeit die in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilende Voraussetzung der Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nur erfüllt, wenn eine dieser Komponenten auch für sich allein genommen dafür ausreichen würde. Die Beurteilung erfordert in solchen Fällen eine Gesamtschau.

Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber im Antrag auf Nachsicht vom Februar 2013 sachliche Unbilligkeit der Einhebung wegen Unionsrechts- und Verfassungswidrigkeit der Abgabenbescheide geltend gemacht und dazu auch in den Schriftsätze vom 14. Juli und vom 20. August 2014 noch umfangreiches Vorbringen erstattet. Auf diese Nachsichtsgründe stützt sich die Revision, wie sowohl dem Revisionspunkt („Ablehnung der Gewährung der Nachsicht nach § 236 BAO aufgrund der persönlichen Unbilligkeit“) als auch der Bezugnahme auf die ursprünglich geltend gemachten Gründe (Seite 25 der Revision: „nicht im Rahmen der vorliegenden außerordentlichen Revision“) zu entnehmen ist, nicht.

Das - oben auszugsweise wiedergegebene - Vorbringen zu den im Rechtsmittelverfahren zusätzlich geltend gemachten Nachsichtsgründen, auf die sich die Revision bezieht, betrifft trotz seiner Zusammenfassung unter dem Begriff der „persönlichen Unbilligkeit“ auch Fragen der sachlichen Unbilligkeit. Der rein persönlichen Unbilligkeit ist der Gesichtspunkt zuzuordnen, dass der Revisionswerber nicht über die Mittel zur Begleichung der Abgaben verfügt und Maßnahmen zu ihrer Hereinbringung, wie er dazu geltend macht, für ihn „dem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung gleichkommen“ würden. Mit der im Berufungsschriftsatz vorangestellten Behauptung, „gerade die Handlungen und Unterlassungen der Finanzbehörde im Zuge der Betreibung der

gegenständlichen Abgabenforderung“ hätten die existenzgefährdende finanzielle Lage des Revisionswerbers verschuldet, kommt jedoch ein (von den ursprünglich geltend gemachten Nachsichtsgründen verschiedener) Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit ins Spiel.

Dies findet auch darin Ausdruck, dass sich der Revisionswerber, wie oben wiedergegeben, in diesem Zusammenhang auf Entscheidungen (Erkenntnisse vom 27. Juni 1974, 500/74, ÖStZB 1975, 41, und vom 17. Oktober 1974, 865/74, ÖStZB 1975, 40) sowie auf Ausführungen von *Stoll* (BAO-Kommentar [1994], 2422) beruft, die die sachliche Unbilligkeit betreffen. Die Ausführungen von *Stoll* handeln von „Verfahrensfolgen“, die „objektiv schuldrechtliche Positionen verursachen, die mit dem Attribut der sachlichen Unbilligkeit behaftet sind“ (a.a.O. 2421) und erwähnen Fallkonstellationen, auf die sich nun § 3 der zuvor zitierten Verordnung bezieht. „Verfahrensmäßige Besonderheiten“ des Zustandekommens „und der Durchsetzung“ des Abgabenanspruches führt *Stoll* auch an anderer Stelle als mögliche Gründe einer „sachlichen“ Unbilligkeit der Einhebung an (a.a.O., 2430).

In Bezug auf die rein persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 2 Z 1 der Verordnung (Gefährdung der Existenz) hält das Bundesfinanzgericht dem Revisionswerber die von ihm selbst schon bei der Geltendmachung dieser Gründe erwähnte Judikatur entgegen, wonach eine solche Unbilligkeit nicht gegeben sei, wenn die beantragte Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte. Es trifft - anders als vom Bundesfinanzgericht angenommen - aber nicht zu, dass es in diesem Zusammenhang und angesichts des dazu hier erstatteten Vorbringens genügt, auf die Bewilligung der Verfahrenshilfe und die aktuelle Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung zu verweisen.

Der Gesichtspunkt eines nicht erwartbaren Sanierungseffektes wurde in der älteren Praxis im Rahmen der Ermessensübung berücksichtigt (vgl. in diesem Sinn etwa auch noch die Erkenntnisse vom 25. Juni 1990, 89/15/0100, und vom 30. Jänner 1991, 87/13/0094), in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1989, 89/14/0196, ÖStZB 1990, 238, aber zur Verneinung des in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilenden Vorliegens der Unbilligkeit herangezogen (vgl. *Stoll*, a.a.O., 2436). Schon in diesem Erkenntnis, an das die seither ständige Rechtsprechung zu diesem Thema anknüpft (vgl. vor allem das in der Folge oft zitierte Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 95/15/0053), wurde aber ausdrücklich hervorgehoben, dass im damals gegebenen Fall einer Mehrheit von Gläubigern das Fehlen einer realistischen Hoffnung auf einen Ausgleich ausschlaggebend war und die Nachsicht nur den anderen Gläubigern zugutegekommen wäre (vgl. ähnlich aus neuerer Zeit etwa auch das Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2008/15/0010, VwSlg 8655/F). Auf einen Fall wie den vorliegenden, in dem vorgebracht wird, es gebe abgesehen von der antragsgegenständlichen Abgabenschuld „keine weiteren namhaften Verbindlichkeiten“, ist dies von vornherein schwer übertragbar.

Das Bundesfinanzgericht hat aber auch verkannt, dass der Revisionswerber in Bezug auf diese Rechtsprechung damit argumentiert hatte, Maßnahmen zur Hereinbringung der Forderung würden für ihn „dem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung

gleichkommen“. Das oben auszugsweise wiedergegebene Vorbringen enthielt dazu Einzelheiten über die Voraussetzungen einer Tätigkeit im beruflichen Umfeld des Revisionswerbers, wobei neben dem Strafverfahren, das sich seiner Berufstätigkeit jahrelang entgegenstellte, auch auf das Erfordernis von „geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen“ und auf die Schädlichkeit einer Konkurseröffnung für eine Wiederaufnahme der Berufstätigkeit hingewiesen wurde. Wenn der Revisionswerber an anderer Stelle seine nunmehrige Vermittelbarkeit für eine seiner früheren Qualifikation entsprechende Tätigkeit mit Rücksicht auf die Folgen des in die Länge gezogenen Strafverfahrens in Zweifel zog, so war dem Argument, Versuche zur Einhebung der Abgabenforderung würden zu einer (weiteren) Beeinträchtigung seiner Erwerbsfähigkeit führen, damit noch nicht jede Berechtigung genommen.

Die dem Verweis auf die Uneinbringlichkeit folgenden Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes betreffen den Aspekt des revisionsgegenständlichen Vorbringens, der der sachlichen Unbilligkeit zuzuordnen ist. Das Bundesfinanzgericht führt ins Treffen, das kritisierte Verhalten der Finanzbehörde habe anders als in den Fällen der Erkenntnisse vom 17. Juni 1974 und vom 17. Oktober 1974 nicht zu einer zu hohen Abgabenvorschreibung geführt, und es hält dem Revisionswerber auch aus dem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0259, Aussagen entgegen, die die sachliche Unbilligkeit betreffen. Der Revisionswerber verfolgte im vorliegenden Verfahren aber nicht das Ziel, „Schäden auszugleichen, die ihm im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit zugefügt wurden oder die auf Gesetzesbestimmungen zurückzuführen sind, welche mit der Abgabenerhebung selbst in keinem Zusammenhang stehen“. Er machte geltend, die Finanzbehörde habe zu dem Zweck, auf ihn Druck auszuüben, damit er die jetzt vom Nachsichtsbegehren betroffenen Abgaben entrichte, das wegen deren Nichtentrichtung in Gang gekommene Strafverfahren in rechtswidriger Weise blockiert, ihn damit während der unvertretbar langen Dauer dieses Verfahrens und darüber hinaus finanziell und beruflich ruiniert und ihn so außerstande gesetzt, die Abgaben nunmehr zu entrichten, wozu er andernfalls „mühelos im Stande gewesen“ wäre.

Diese Behauptungen werden im angefochtenen Erkenntnis „nicht bestritten“. Geht man von ihnen aus, so liegen im Sinne der zuvor zitierten Kommentarmeinung (*Stoll*, a.a.O., 2430) „Besonderheiten“ in der „Durchsetzung des Abgabenanspruches“ vor, die eine Nachsicht nahelegen könnten. Kann es unter dem Gesichtspunkt der persönlichen Unbilligkeit ausreichen, wenn Vermögensgegenstände verschleudert werden müssten (§ 2 Z 2 der zitierten Verordnung), so muss es unter dem Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit auch beachtlich sein, wenn die Finanzbehörde ohne rechtlichen Grund ein der Betreibung der Forderungen dienendes Verhalten gesetzt haben sollte, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belastete.

In Bezug auf beide Aspekte des revisionsgegenständlichen Vorbringens – die dabei nicht isoliert, sondern in ihrer Gesamtheit zu würdigen waren - hat das Bundesfinanzgericht somit rechtlich wesentliche Gesichtspunkte außer Acht gelassen, weshalb das

angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.“

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 5.4.2016 stellte das Finanzamt folgenden Beweisantrag:

Das BFG möge im fortgesetzten Verfahren den Bf. neuerlich auffordern, seine aktuellen Vermögensverhältnisse darzulegen sowie sämtliche Steuerbescheide der letzten drei Jahre vorzulegen und zwar nicht nur das Einkommen, sondern auch das Vermögen betreffende Bescheide (zB *land tax*) bzw. Kommunalsteuerbescheide, da die vollständige Offenlegung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. maßgebliche Kriterien für die Beurteilung einer persönlichen Unbilligkeit iSd § 236 BAO darstelle.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 6.6.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Steuerfahndung um Vorlage des wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung von der ehemaligen Prüfungsabteilung für Strafsachen (PAST) geführten Strafaktes des Bf.

Daraufhin teilte die Steuerfahndung am 17.6.2016 telefonisch mit, dass sich der gewünschte Strafakt nicht mehr in den Räumlichkeiten der Steuerfahndung befindet, sondern im Zuge der Übersiedlung im Zentralarchiv gelagert und dort offenbar nach Auftreten eines Wasserschadens vernichtet worden sei.

\*\*\*\*\*

Das Bundesfinanzgericht übermittelte dem Bf. mit Vorhalt vom 13.7.2016 sein Schreiben vom 6.6.2016 an die Steuerfahndung sowie den Aktenvermerk vom 17.6.2016 zur Kenntnis und eventuellen Stellungnahme und forderte ihn zur Bekanntgabe und Nachweis seiner derzeitigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse auf.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 21.7.2016 ersuchte der Bf. wegen der Komplexität des Vorbringens und der Beweisanträge um Fristerstreckung.

Nachdem die belangte Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf mit Eingabe vom 5.4.2016 unter der Bezeichnung „Beweisantrag“ ersucht habe, das BFG möge den „Revisionswerber“ (richtig: im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG „Beschwerdeführer“) „auffordern, seine aktuellen Vermögensverhältnisse darzulegen sowie sämtliche (Einkommen, Vermögen, Kommunalsteuer) Steuerbescheide der letzten drei Jahre vorzulegen“, und versucht habe, dies ohne jegliche Berücksichtigung des im vorliegenden Fall ergangenen VwGH-Erkenntnisses 2015/13/0044 rechtlich zu begründen, möchte der Beschwerdeführer Folgendes anmerken bzw. vorbringen:

Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse seien für die Gewährung der Nachsicht nach § 236 BAO in zweifacher Hinsicht relevant:

- Einerseits werde der Beschwerdeführer darlegen, dass er aus seinem Einkommen und Vermögen die Steuerschuld nicht leisten könne.

- Andererseits werde er im Sinne des VwGH-Erkenntnisses „beide Aspekte des revisionsgegenständlichen Vorbringens“ im Einzelnen ausführen, die der VwGH für das fortgesetzte Verfahren vor dem BFG als relevant bezeichnet habe (S. 18 ff, insbesondere S. 21 des VwGH-Erkenntnisses) und dafür Beweisanträge stellen: „*In Bezug auf beide Aspekte des revisionsgegenständlichen Vorbringens hat das Bundesfinanzgericht somit rechtlich wesentliche Gesichtspunkte außer Acht gelassen.*“ Der Beschwerdeführer werde nicht nur erneut darlegen, dass er aus Einkommen und Vermögen die Steuerschuld nicht begleichen könne. Er werde vielmehr zusätzlich und vor allem im Sinne des VwGH-Erkenntnisses darlegen, warum erstens Maßnahmen zur Hereinbringung der Steuerforderung für seine Berufstätigkeit nachteilig seien und in diesem Zusammenhang auf das Erfordernis der „*geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse*“ eingehen (S. 20 des VwGH-Erkenntnisses) und zusätzlich auf die - als 2. Aspekt - vom VwGH als relevant bezeichneten Nachteile aufgrund der in der Vergangenheit erfolgten Verfahrensführung gegen den Beschwerdeführer eingehen (S. 20 und 21 des VwGH-Erkenntnisses).

Das diesbezügliche Vorbringen und die hier zu stellenden Beweisanträge stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang, insbesondere auch mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

\*\*\*\*\*

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 29.9.2016 halte der Bf. seine bisherigen Anbringen aufrecht und lege zusätzliche Beweismittel vor.

Der Beschwerdeführer beantrage unverändert die Nachsicht der fälligen Abgabenschuldigkeiten nach § 236 BAO, da die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten nach der Lage des Falles unbillig wäre. Der Beschwerdeführer mache im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II 2005/435 sowohl die persönliche als auch die sachliche Unbilligkeit geltend:

#### **A. Kernaussagen des VwGH-Erkenntnisses vom 24.2.2016**

Der VwGH habe folgendes Vorbringen des Beschwerdeführers als für geeignet angesehen, die begehrte Nachsicht zu begründen:

Maßnahmen zur Hereinbringung der Forderung würden für ihn dem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung gleichkommen. Das Strafverfahren habe sich der Berufstätigkeit des Beschwerdeführers jahrelang entgegengestellt, wobei auch auf das „*Erfordernis von geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen*“ sowie auf die Schädlichkeit einer Konkurseröffnung für eine Wiederaufnahme der Berufstätigkeit hingewiesen worden sei (S. 20 des Erkenntnisses).

Die Finanzbehörde habe zu dem Zweck, auf den Beschwerdeführer Druck auszuüben, damit er die jetzt vom Nachsichtsbegehren betroffenen Abgaben entrichte, das wegen deren Nichtentrichtung in Gang gekommene Strafverfahren in rechtswidriger Weise blockiert, ihn damit wegen der unvertretbar langen Dauer dieses Verfahrens und darüber

hinaus finanziell und beruflich ruiniert und ihn so außer Stande gesetzt, die Abgaben nunmehr zu entrichten, wozu er andernfalls mühelos im Stande gewesen wäre (S. 21).

Wörtlich führe der VwGH im unmittelbaren Anschluss aus: „*Diese Behauptungen werden im angefochtenen Erkenntnis nicht bestritten. Geht man von ihnen aus, so liegen im Sinne der zuvor zitierten Kommentarmeinung (Stoll, a.a.O., 2430) „Besonderheiten“ in der „Durchsetzung des Abgabenanspruches“ vor, die eine Nachsicht nahelegen könnten. Reicht es als Gesichtspunkt der persönlichen Unbilligkeit aus, wenn Vermögensgegenstände verschleudert werden müssten (§ 2 Z 2 der zitierten Verordnung), so muss es unter dem Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit auch beachtlich sein, wenn die Finanzbehörde ohne rechtlichen Grund ein der Betreibung der Forderungen dienendes Verhalten gesetzt haben sollte, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belastet*“ (S. 21).

Beide Aspekte des revisionsgegenständlichen Vorbringens seien „*in ihrer Gesamtheit zu würdigen*“ (S. 21f).

An mehreren Stellen führe der VwGH aus (S. 6, S. 12 und S. 21 des Erkenntnisses), dass das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Vorentscheidung des BFG „*nicht bestritten*“ worden sei.

Die vorgenannten Sachverhaltsaspekte, die nach Ansicht des VwGH die Nachsicht begründen könnten, stünden somit als vom BFG festgestellter Sachverhalt fest. Sie würden die Nachsicht gemäß § 236 BAO rechtfertigen.

## B. Zum Sachverhalt und seiner rechtlichen Beurteilung im Einzelnen

### 1. Die aktuelle Finanzlage des Beschwerdeführers

Die angespannte finanzielle Lage des Beschwerdeführers, weil dieser über keine Vermögenswerte verfüge und keine Einnahmen beziehe, sei von der belangten Behörde nicht bestritten worden.

Aus Vorsicht werde einleitend auf das Vorbringen des Beschwerdeführers vom 20.8.2014 verwiesen, im Rahmen dessen der Beschwerdeführer dem BFG den gesamten Verfahrenshilfeantrag vom 30.11.2012 samt Vermögensbekenntnis und dazugehörigen Beilagen (Steuerbescheide, Mietverträge, Kontoauszüge, etc.) vorgelegt habe (vgl. Beilage ./ZZ). Diese Unterlagen würden erneut unter Beilage ./CCC im Rahmen des gegenständlichen Vorbringens vorgelegt.

Aus diesen Unterlagen gehe hervor, dass der Beschwerdeführer in einer 30 m<sup>2</sup> Mietwohnung lebe, sodass die Grundsteuer (land tax) beim Hauseigentümer anfalle. Da Mieter und Hausbesitzerin unter einem Dach leben würden (house in multiple occupation), treffe die Kommunalsteuer (council tax) ausschließlich den Vermieter. Auf Basis dieser Unterlagen habe das Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien („LGZRS“) geprüft und in seinem Beschluss vom 15.1.2013 die Verfahrenshilfe mit folgenden Feststellungen bewilligt: „*Der Kläger lebt derzeit in einer finanziell sehr angespannten Situation. Er*

*hat kein Einkommen, bewohnt eine Mietwohnung und bezahlt dafür EUR 220,00. Er hat keine Vermögenswerte. Die Aufwendungen des täglichen Lebens wie auch der Miete werden durch Zuwendungen von Freunden und Bekannten beglichen. Der Kläger hat Steuerschulden in der Höhe von rund EUR 757.000,00“ (Beilage ./SS). Diese Feststellung des LGZRS stelle ein Indiz auch für das Abgabenverfahren dar, dass der Beschwerdeführer weder über Vermögenswerte noch über ein Einkommen verfüge.*

Seit der Gewährung der Verfahrenshilfe durch das LGZRS Anfang 2013 habe sich an der finanziellen Lage des Beschwerdeführers nichts verändert. Aus der beigefügten Verlängerung des Mietvertrages sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer weiterhin das gleiche bescheidene Apartment (Anschrift, Vereinigtes Königreich) miete. In den letzten drei Jahren habe der Beschwerdeführer stets sogenannte Null-Steuererklärungen eingereicht, da die erhaltenen Zuwendungen von Freunden und Verwandten den englischen Steuerfreibetrag von GBP 10.000,00 p.a. nicht überstiegen hätten.

Dies sei aus dem Schreiben der englischen Finanzbehörde im Hinblick auf das Veranlagungsjahr 2014/15 ersichtlich: Laut den englischen Finanzbehörden sei die Verpflichtung des Beschwerdeführers entfallen, für Zeiträume, die nach dem April 2015 liegen würden, Steuererklärungen einzureichen, sofern sich die Verhältnisse nicht ändern würden (Beilage ./DDD). Als Beweis für die Unterstützung von Verwandten, Freunden und Bekannten zur Tragung der Aufwendungen des täglichen Lebens sei eine Überweisungsbestätigung beigelegt (Beilage ./EEE).

Zur abschließenden Beurteilung der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers durch das BFG werde schließlich noch das Vermögensbekenntnis in der vom Verwaltungsgericht vorgeschriebenen Form übermittelt (Beilage ./EEE).

Auch die für die Vollstreckungssamtshilfe zuständige österreichische Verwaltungsbehörde bestätige in ihrer Antwort vom 29.9.2015 sowohl die Vermögenslosigkeit als auch das fehlende Einkommen des Beschwerdeführers (Beilage ./FFF). Das BMF führe in seiner Antwort vom 29.9.2015 an die englischen Steuerbehörden wie folgt aus: „*Austrian authority does not understand that Mr. A. without any regular income and any tangible assets could be triggered into insolvency through any recovery measures, but supposes that he is already insolvent and his solicitors in England and Austria do not know.*“

Als Zwischenergebnis sei daher festzuhalten, dass der Beschwerdeführer weder zum Zeitpunkt des Erstantrages auf Nachsicht vom 26.2.2013 noch zum jetzigen Zeitpunkt, angesichts seiner angespannten finanziellen Situation, in der Lage sei bzw. gewesen sei, die österreichische Steuerforderung zu begleichen.

## **2. Verlust der beruflichen Zulassung und Schädlichkeit für die Wiederaufnahme der Berufstätigkeit**

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis zu Ra 2015/13/0044 die Argumentation für beachtlich bezeichnet, dass die Ergreifung von Maßnahmen zur Hereinbringung der Abgabenforderung für den Beschwerdeführer einem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung und als schädliche Maßnahme für die Wiederaufnahme der

Berufstätigkeit gleichkommen würde. Dies basiere auf der Tatsache, dass eine Maßnahme zur Hereinbringung der Abgabenforderung zwangsweise einen Privatkonkurs des Beschwerdeführers zur Folge hätte.

Diese Tatsache werde von der belangten Behörde nicht bestritten. Vielmehr führe das BMF in seiner Antwort vom 29.9.2015 an die englischen Steuerbehörden wie folgt aus: „..., but supposes that he is already insolvent and his solicitors in England and Austria do not know.“ Wie bereits oben dargestellt und auch im Beschluss des LGZRS vom 15.1.2013 festgestellt sei, lebe der Beschwerdeführer zwar in einer angespannten finanziellen Situation, aufgrund der Zuwendungen von Verwandten, Freunden und Bekannten könne er jedoch seinen Lebensunterhalt bestreiten.

Ergänzend verweise er nochmals auf die Folgen eines Privatkonkurses, welche gerade durch die Einhebung der Abgabenforderung verursacht würden:

Der Beschwerdeführer wäre in diesem Fall künftig nicht mehr dazu in der Lage, seinen erlernten Beruf auszuüben, weil die Zulassung geordnete wirtschaftliche Verhältnisse voraussetze. Damit wäre das Berufsverbot endgültig, weil es sich bei der Konkurseröffnung eindeutig um einen Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung handle (§ 5 Abs. 1 lit. 6 BWG bzw. § 13 Abs. 3 GewO).

Die Nichtgewährung der Nachsicht würde dem Beschwerdeführer somit endgültig und unwiderruflich die Möglichkeit nehmen, spätere Einnahmen zu lukrieren, um seinen Lebensunterhalt selbstständig zu bestreiten. In Anbetracht des § 5 Abs. 1 Z 6 BWG würde die Konkurseröffnung den Verlust seiner beruflichen Zulassung endgültig besiegen.

Schon aus diesem Grund lägen nach VwGH und Stoll (BAO-Kommentar (1994), 2430) „Besonderheiten“ in der „Durchsetzung des Abgabenanspruches“ vor, die eine Nachsicht begründen würden. Die Betreibung der Forderungen durch die Finanzbehörde belaste somit den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen. Die Gründe für eine Nachsicht seien somit gegeben.

Ein weiterer besonders schwerwiegender Nachteil durch die Einleitung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Beschwerdeführers ergebe sich aus der Vereitelung der Fortführung des anhängigen Amtshaftungsverfahrens. Der Nachteil ergebe sich aus dem Umstand, dass im Falle des Obsiegens im Amtshaftungsprozess der Beschwerdeführer über ausreichend finanzielle Mittel verfügen würde, um die Abgabenforderung zu begleichen. Würde das BFG die Nachsicht nicht gewähren, so würde es gleichzeitig über den Ausgang des Amtshaftungsverfahrens entscheiden, weil in diesem Fall der Beschwerdeführer finanziell nicht mehr in der Lage wäre, das Amtshaftungsverfahren fortzuführen.

### **3. Weitere schwerwiegende Nachteile: Unmöglichkeit der Weiterführung des Amtshaftungsverfahrens - Vereitelung der Chance auf Einnahmen zur Zahlung des Abgabenanspruches**

Weiters werde an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass im Falle der Eröffnung eines Konkursverfahrens dem Insolvenzschuldner die Dispositionsfähigkeit über das insolvenzunterworfene Vermögen verlustig gehe. Die im Amtshaftungsverfahren streitgegenständliche Forderung würde im Falle der Insolvenz insolvenzunterworfenes Vermögen darstellen. Der Beschwerdeführer würde im Falle der Eröffnung des Konkursverfahrens die Prozessführungsbefugnis verlieren (*Rechberger/Simotta*, ZPR<sup>8</sup> Rz 304). Dies komme einem Verlust der Prozessfähigkeit gleich.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung werde ergänzend folgende Vorgehensweise der österreichischen Abgabenbehörde beim Versuch der Eintreibung der Abgabenforderung mit Hilfe der internationalen Amts- und Vollstreckungsamtshilfe hervorgehoben:

Nach dem Freispruch des Beschwerdeführers im gerichtlichen Finanzstrafverfahren vom 31.8.2012 habe die zuständige österreichische Finanzbehörde (Central Liaison Office, „CLO“ der Steuerfahndung) am 22.2.2013 bei der englischen Steuerverwaltung (HM Revenue & Customs, „HMRC“) Amtshilfe für die Betreibung und Vollstreckung der gegen den Beschwerdeführer anhängigen Steuerforderung beantragt.

Die Absicht der Finanzbehörden, gegen den Beschwerdeführer mit aller - auch unbilliger – Härte vorzugehen, die sich insbesondere bereits bei der Einleitung und Verfolgung des Finanzstrafverfahrens gezeigt habe (dazu unten Punkt 6), ergebe sich auch aus der E-Mail-Korrespondenz der CLO mit dem HMRC. In dem E-Mail der CLO vom 29.9.2015 stelle die CLO zunächst die seltsame Behauptung auf, sie verstünde nicht „*that Mr A. without any regular income and any sensible assets could be triggered into insolvency through any recovery measures, but supposes that he is already insolvent by the way according to Austrian Tax Recovery Law no one is allowed to be triggered into insolvency by enforcement measures*“.

Diese Auskunft sei zunächst unrichtig, weil ein „Privatkonzern“ sehr wohl auch ohne Gläubigermehrheit, somit auch nur über Betreibung der gegenständlichen Abgabenforderung, eröffnet werden könne. Gläubigermehrheit als Eröffnungsvoraussetzung des Insolvenzverfahrens sei im Konkursrecht seit Langem beseitigt (vgl. die Eröffnungsvoraussetzungen der §§ 66 ff IO, zum „Privatkonzern“ nach den Sonderbestimmungen für natürliche Personen vgl. § 181 IO).

Die Argumentationsweise sowie der gesamte E-Mail-Verkehr der Jahre 2013 bis 2016 mit dem HMRC würden zeigen, dass die CLO Betreibungsmaßnahmen verlangt habe, obwohl ihr bewusst gewesen sei, dass der Beschwerdeführer über keinerlei Einkommen und Vermögen verfüge. Dies zeigt die Tendenz der CLO, dem Beschwerdeführer in seiner Existenz endgültig vernichten zu wollen, denn der österreichischen Behörde müsse bewusst sein, dass die Durchführung von Pfändungsmaßnahmen und Vermögenslosigkeit in aller Regel jedenfalls den Verlust der Wohnmöglichkeit nach sich zögen. Zusätzlich würden die Maßnahmen der CLO offenkundig doch auf die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zielen, um den Beschwerdeführer die Prozessführungsbefugnis

im Amtshaftungsverfahren und auch im Nachsichtsverfahren vor dem BFG und dem VwGH zu entziehen.

Das ganz andere - bürgerähnere - Verständnis des HMRC habe sich darin geäußert, dass diese englische Behörde letztlich aufgrund des anhängigen Nachsichtsverfahrens vor dem BFG und VwGH die Beitreibungsmaßnahmen ausgesetzt habe (siehe Bescheid des HMRC vom 02.3.2016 (Beilage ./GGG)).

Das für das CLO wenig erfreuliche Bild werde dadurch komplettiert, dass das CLO - nach dem Ersuchen des Beschwerdeführers zur Ausfolgung der E-Mail-Korrespondenz - das HMRC mit E-Mail vom 21.4.2016 angewiesen habe, bestimmte E-Mails von der Vorlage an den Beschwerdeführer auszunehmen (Beilage ./FFF). Dies sei durch § 90 BAO (Anspruch auf Akteneinsicht) nicht gedeckt. Allerdings sei es nicht unverständlich, dass das CLO sein Verlangen nach Beitreibungsmaßnahmen, die den Beschwerdeführer unverhältnismäßig geschädigt hätten, ohne zu einer Eintreibung der Abgabenschuld zu führen, verbergen habe wollen.

Mit E-Mail vom 18.5.2016 habe das HMRC mitgeteilt, entgegen dem Wunsch des CLO die gesamte E-Mail-Korrespondenz offenzulegen (Beilage ./FFF).

#### **4. Weitere schwerwiegende Nachteile: drohender Verlust der Wohnmöglichkeit**

Als dritter schwerwiegender Nachteil werde an dieser Stelle auf die Gefährdung der Aufkündigung des Mietvertrages über die einzigen Wohnräumlichkeiten des Beschwerdeführers hingewiesen. Laut Punkt 3 des Mietvertrages stelle die Einleitung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Mieters einen sofortigen Kündigungsgrund dar: „*Provided that (...) if the Tenant shall become bankrupt (...), the Landlord may re-enter the property and immediately thereupon the tenancy shall absolutely determine, but without prejudice to any other rights and remedies of the Landlord.*“ (Beilage ./ZZ, Beilage ./CCC). Der Privatkonkurs würde folglich zum Verlust der Unterkunft des Beschwerdeführers führen. Wie dargelegt und auch festgestellt sei, verfüge der Beschwerdeführer nicht über Grundvermögen. Eine Mietwohnung während des Zeitraums des Privatkonkurses zu finden, sei fast aussichtslos. Ein Privatkonkurs würde somit auch das Dach über dem Kopf des Beschwerdeführers rauben.

Zusammenfassung: Die Einhebung der Abgabenschulden würde unbestritten zum Privatkonkurs des Beschwerdeführers führen. Der Privatkonkurs würde ein Berufsverbot verursachen sowie die Fortführung des anhängigen Amtshaftungsverfahrens vereiteln. Weiters würde sein Mietvertrag sofort kündbar, wodurch der Beschwerdeführer seine bescheidene Unterkunft verlieren würde. Die Einhebung der fälligen Abgabenschuldigkeiten sei somit unbillig. Die Abgabenschuldigkeiten seien durch Abschreibung nachzusehen.

#### **5. Eintritt eines Sanierungseffekts durch die Bewilligung der Nachsicht iSd § 236 BAO**

Der Beschwerdeführer verfüge über keine weiteren Verbindlichkeiten. In seiner im vorliegenden Fall getroffenen Entscheidung vom 24.2.2016, 2015/13/0044, habe der VwGH klar ausgeführt, dass ein nicht erwartbarer Sanierungseffekt eine Nachsicht nur beim Vorhandensein einer Mehrheit von Gläubigern ausschließt, weil dann die Nachsicht nur den anderen Gläubigern zugutekommen würde (S. 19 f des Erkenntnisses). Der Erlass der Abgabenschuld würde somit gerade geeignet sein, „*eine ins Gewicht fallende Stabilisierung der wirtschaftlichen Lage des Beschwerdeführers herbeizuführen*“ (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094). Eine sonstige Überschuldung des Beschwerdeführers liege gerade nicht vor. Die Gewährung der beantragten Nachsicht hätte somit gerade einen Sanierungseffekt und würde eine Existenzgefährdung vermeiden.

Durch Gewährung der Nachsicht wäre der Privatkonkurs des Beschwerdeführers abgewendet.

## **6. Herbeiführung der angespannten Finanzlage des Beschwerdeführers durch Verschleppung des Finanzstrafverfahrens und EMRK-widrige Dauer dieses Verfahrens**

### **6.1. Ursache für die Entstehung der angespannten Finanzlage**

#### **6.1.1. Einleitung des Ermittlungsverfahrens**

Am 22.12.2000 sei beim österreichischen BMF eine anonyme Anzeige gegen den Beschwerdeführer eingegangen. Darin sei ihm vorgeworfen worden, in seiner Funktion als Vorstandsmitglied der Bank-1 eine „inoffizielle, nicht versteuerte Abfindung“ in der Höhe von ATS 35 Mio erhalten zu haben. Konkret sei damit die Erfolgsprämienhöhe von USD 1,45 Mio gemeint gewesen, welche jedoch in Wirklichkeit der T-AG und nicht dem Beschwerdeführer zugeführt worden sei.

Die Prüfungsabteilung Strafsachen habe daraufhin ihre Ermittlungen begonnen. Sie habe gegen den Beschwerdeführer am 21.9.2001 gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG Anzeige bei der Staatsanwaltschaft Wien wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a FinStrG erstattet.

Am 9.10.2001 habe das Landesgericht für Strafsachen Wien auf Antrag der Staatsanwaltschaft Wien Voruntersuchungen gegen den Beschwerdeführer eingeleitet. Die Prüfungsabteilung Strafsachen sei dabei (in Zusammenwirken mit dem Finanzamt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz) mit den weiteren Ermittlungen betraut und mit der Legung einer Schlussanzeige beauftragt worden. Das Strafverfahren selbst sei gemäß § 412 StPO aF bis zum Vorliegen eines solchen Schlussberichts abgebrochen worden.

#### **6.1.2. Abgabenverfahren und Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen**

Im Zuge dieser Beweisaufnahme habe die Finanzbehörde auch die liechtensteinische Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für die Jahre 1997 und 1998 sichergestellt. Zudem habe der Beschwerdeführer der Finanzbehörde am 22. Juli 2003 eine Ansässigkeitsbestätigung vorgelegt, worin die liechtensteinische Steuerverwaltung bescheinigte, dass es sich bei der T-AG um eine in Liechtenstein kommerziell tätige

Gesellschaft gehandelt habe, die der ordentlichen liechtensteinischen Kapital- und Ertragssteuer unterlegen sei.

Daraufhin habe das Finanzamt am 20.8.2003 eine EAS-Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) mit der Frage, wie nun weiter im Abgabenprozess zu verfahren sei, gerichtet. In Beantwortung dieser Anfrage habe das BMF die Auskunft EAS 2346 (EAS-Auskunft des BMF vom 1.9.2003, 04 0101/63-IV/4/03) veröffentlicht. Darin sei das Finanzamt angewiesen worden, die fraglichen Einkünfte nicht der T-AG zuzurechnen, weil es sich bei dieser um eine „funktionslose liechtensteinische Domizilgesellschaft“ handle.

Am 8.6.2004 habe die Finanzbehörde zwei Steuerbescheide ausgefertigt, worin vom Beschwerdeführer ein Betrag von insgesamt Euro 756.197,25 als Einkommensteuernachzahlung für die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 gefordert worden sei. Die österreichische Behörde habe die Einkünfte der liechtensteinischen T-AG dem damals in Österreich ansässigen Gesellschafter (= dem Beschwerdeführer) bei der Berechnung seiner Einkommensteuer persönlich zugerechnet, obwohl es in diesem Zeitraum nie eine solche Ausschüttung an den Anteilseigner gegeben habe. Wie die diesbezügliche Gesellschaftssteuerrechnung für die Jahre 1997 und 1998 belege, seien die Einkünfte der T-AG zudem bereits in Liechtenstein besteuert worden. Begründet worden sei diese Doppelbesteuerung mit § 22 BAO: Die T-AG sei eine funktionslose Sitzgesellschaft, und einer solchen Missbrauchsgestaltung könnten steuerlich keine Einkünfte zugerechnet werden.

Gegen diese Bescheide habe der Beschwerdeführer Berufung eingelegt, welche am 4.12.2007 vom Unabhängigen Finanzsenat („UFS“) abgewiesen worden sei. Daraufhin habe der Beschwerdeführer gegen diese Berufungsentscheidung des UFS fristgerecht eine Bescheidbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof („VwGH“) erhoben. Im Zuge dessen habe die damalige Vertretung des Beschwerdeführers den VwGH mit Schriftsatz vom 28.9.2009 ersucht, die Rechtssache (und insbesondere die Auslegung der §§ 21 und 22 BAO) dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Mit Erkenntnis VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, habe der VwGH die Beschwerde des Beschwerdeführers abgewiesen. Das Erkenntnis des VwGH habe sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO als ausschließliche Begründung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers gestützt: Entsprechend der Regel der Einkünftzurechnung seien die Leistungen der T-AG rein von ihrem Gesellschafter, dem Beschwerdeführer, persönlich erbracht worden, sodass die sich daraus ergebenden Einkünfte steuerlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären. Trotz entsprechender Anregung des Antragstellers vom 28.9.2009 habe sich der VwGH in dem gegenständlichen Verfahren geweigert, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.

### **6.1.3. Finanzstrafverfahren**

Die Kanzlei Wolf Theiss und Partner, die damalige Rechtsvertretung des Beschwerdeführers, habe die Finanzstrafbehörde 1. Instanz in ihren Schreiben vom

28.2.2003 und 30.7.2002 auf die beruflichen Konsequenzen des Strafverfahrens für den Beschwerdeführer hingewiesen und sie deswegen ersucht, die Rechtssache möglichst rasch zu bearbeiten (Beilage ./AA, Berufungsschrift, 5.12.2013; Beilage ./HHH). Die Finanzstrafbehörde 1. Instanz habe dem Gericht zwar im Jahr 2003 den Abschluss der Ermittlungen (Strafakt LGS Wien, GZ GZ-1, ON 18, AS 133), den Schlussbericht habe sie dem Gericht aber erst im Juni 2010 vorgelegt. Damit habe die Finanzstrafbehörde 1. Instanz eine jahrelange Verschleppung des Strafverfahrens bewirkt.

Die Finanzstrafbehörde 1. Instanz habe aufgrund ihrer Ermittlungskompetenz die Verpflichtung, zügig zu arbeiten und dabei insbesondere das Interesse des Beschuldigten in einem fairen Prozess und an einem raschen Verfahrensausgang zu wahren. Diese Verpflichtung ergebe sich insbesondere aus dem Grundsatz des „fairen Verfahrens“ im Sinne von Art. 6 EMRK. Verletze die Finanzstrafbehörde diese Grundsätze, könne sie sich nach der ständigen Rechtsprechung des OGH sogar des Amtsmissbrauches schuldig machen. Demnach erfülle nämlich „*die unterlassene Weiterleitung eines Erhebungsergebnisses oder eine Sachverhaltsdarstellung durch die Ermittlungsbehörde an die Justiz den Straftatbestand des § 302 StGB*“ (OGH 11.2.2003, 11 Os 43/02; vgl. auch Marek/Jerabek, Korruption und Amtsmissbrauch, Seite 27 f). „*Denn durch ein doloses Unterlassen der (Weiterleitung einer) vollständigen Darstellung der bisher bekannten Ermittlungsergebnisse wird die strafrechtliche Beurteilung der Staatsanwaltschaft und des Gerichts ja gerade unmöglich gemacht*“ (OGH 28.9.2010, 11 Os 87/10v).

Die Finanzstrafbehörde 1. Instanz habe das Ermittlungsverfahren als Druckmittel verwendet, um eine vermeintliche Steuerforderung einzutreiben. Nach der dem Beschwerdeführer bekannt gewordenen Verwaltungspraxis weigere sich nämlich die Finanzbehörde, einen den Verdacht verneinenden Schlussbericht an das Strafgericht zu übermitteln, solange der Steuerpflichtige nicht ein Fahrlässigkeitsgeständnis abgelegt und seine vermeintliche Steuerschuld (wenigstens teilweise) beglichen habe (Beilage ./MM, Berufungsschrift, 5.12.2013). In Anbetracht der weitreichenden beruflichen Konsequenzen, die für den Beschwerdeführer aufgrund seiner Tätigkeit als Bankvorstand mit dem anhängigen Strafverfahren verbunden gewesen seien, sei nicht auszuschließen gewesen, dass er diesem Druck nachgeben würde.

Erst am 23.6.2010 habe die Finanzstrafbehörde 1. Instanz der Staatsanwaltschaft endlich den Schlussbericht vorgelegt. Unverständlichweise habe sie es aber unterlassen, dem Schlussbericht auch die entsprechenden Urkunden beizulegen, die sie im Zuge ihrer Ermittlungen aufgenommen gehabt habe. Dies mit dem Hinweis, dass dem Strafgericht „*aufgrund der Umstände des Falles, insbesondere der nach wie vor anhängigen VwGH-Beschwerde, keinerlei Beweismittel vorgelegt werden*“ könnten (LGS Wien GZ-1, ON 47, AS 3).

Diese Erklärung sei unrichtig, zumindest aber irreführend gewesen. Sie erwecke nämlich den Anschein, dass keine Beweisurkunden existieren würden. Tatsächlich sei die Finanzstrafbehörde 1. Instanz aber nicht in der Lage gewesen, die Beweisurkunden

der Staatsanwaltschaft zu übermitteln, weil sie sich in dem dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Ermittlungsakt befunden hätten. Aus unverständlichen Gründen seien für das strafgerichtliche Erhebungsverfahren keine Kopien der Beweisurkunden angefertigt worden. Die Beweisurkunden seien somit erst wieder am 18.1.2011 nach Abschluss des Abgabenverfahrens durch den VwGH in den Verfügungsbereich der Finanzstrafbehörde 1. Instanz gelangt.

Als Ergebnis seien dem Landesgericht für Strafsachen Wien alle wesentlichen Beweisurkunden zumindest bis Mai 2012 vorenthalten worden. Die einzigen Ausnahmen seien das Gutachten von Ernst & Young und die Ansässigkeitsbestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung gewesen, die die Finanzbehörde dem Gericht am 5.12.2002 bzw. am 1.5.2011 vorgelegt habe. Das Aktenverzeichnis des UFS (Beilage ./NN, Berufungsschrift, 5.12.2013) zeige, in welchem Ausmaß dies geschehen sei: Auf sechs Seiten seien alle Unterlagen aufgelistet, die im Ermittlungsverfahren vorgelegt und sichergestellt worden seien und die sich nun im Abgabenakt, nicht aber im Strafakt befunden hätten. Im Abgabenakt hätten sich etwa die 54 bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Urkunden (UFS Aktenverzeichnis Seite 5 und 6), inklusive der Gesellschaftssteuererrechnung der T-AG für das Jahr 1998 befunden. Bis zum 29.5.2012 habe die Finanzbehörde dem Gericht also ausschließlich Sachverhaltsdarstellungen, nicht jedoch Beweisurkunden übermittelt. Dadurch sei eine eigenständige gerichtliche Beweiswürdigung (bzw. die Einstellung des Strafverfahrens) verhindert worden. Im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot des § 13 Abs. 3 StPO sei eine solche Vorgangsweise rechtswidrig (vgl.: Laut § 252 Abs. 2 StPO seien aufgenommene Urkunden in der Hauptverhandlung sogar zu verlesen).

Zusammengefasst zeige sich, dass das behördliche Fehlverhalten die strafgerichtliche Urteilsfindung maßgeblich beeinträchtigt und eine frühere Einstellung des Strafprozesses verhindert habe; die Finanzbehörde habe somit die überlange Anhängigkeit des Finanzstrafverfahrens zu verantworten.

Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, GZ-1, vom 15.6.2011 sei der Beschwerdeführer wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung verurteilt worden.

Der OGH habe diese erstinstanzliche Verurteilung jedoch wegen Nichtigkeit aufgehoben (OGH 8.3.2012, GZ-4) (Beilage ./KK, Berufungsschrift, 5.12.2013). Nachdem sämtliche Beweisurkunden beigeschafft gewesen seien, sei der Beschwerdeführer schließlich im zweiten Rechtsgang am 31.8.2012 vom Landesgericht Wien rechtskräftig freigesprochen worden (Urteil LGS Wien 31.8.2012, GZ-1, zweiter Rechtsgang) (Beilage ./LL, Berufungsschrift, 5.12.2013). Maßgeblich dafür sei vor allem das Rechtsgutachten von Herrn ao. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., o. Univ.-Prof. Dr. Herbert Kofler und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel vom 10.7.2011 belege (Beilage ./III), wonach im Zeitraum der Gründung der T-AG und der Vereinnahmung der Erfolgsprämie noch keinerlei Judikatur des VwGH, ja nicht einmal Schrifttum existiert habe, wonach Einkünfte ausländischer Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen

(§ 22 BAO, Einkünftezurechnungslehre) steuerlich dem Gesellschafter zugerechnet werden könnten.

## **6.2. Folgen des Strafverfahrens**

Aufgrund seines beruflichen Werdeganges und seinen vorhandenen finanziellen Mitteln hätte der Beschwerdeführer seine Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Einleitung des Finanzstrafverfahrens im Jahr 2001 (Beilage ./K) ohne Weiteres bezahlen können. Dieser Umstand sei durch das BFG nicht bestritten worden. Eine Bestreitung würde auch im eklatanten Widerspruch zur Rechtsansicht und zu den Behauptungen und Annahmen der belangten Behörde im Abgabenverfahren stehen, nachdem die Einkünfte der liechtensteinischen T-AG dem damals in Österreich ansässigen Gesellschafter (= dem Beschwerdeführer) bei der Berechnung seiner Einkommensteuer persönlich zugerechnet worden seien. Aus dem Abschluss der T-AG für das Geschäftsjahr 2001 gehe hervor, dass die T-AG Ende 2001 über liquide Vermögenswerte in einer Höhe von zumindest EUR 1.166.000,00 verfügen habe können. Dieser Abschluss sei von dem damaligen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers (Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & Co KG) der Prüfungsabteilung Strafsachen (= die Steuerfahndung) auch vorgelegt worden (Beilage ./HHH).

Zu den beruflichen Konsequenzen für den Beschwerdeführer vgl. zB ausführlich auch Punkt 2.5. der außerordentlichen Revision. Zusammenfassend habe der Beschwerdeführer durch die Einleitung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens die berufliche Zulassung als Schlüsselkraft in der europäischen Finanzindustrie verloren, da er plötzlich den „Fit & Proper Compliance Test“ nicht mehr bestehen habe können. § 5 Abs. 1 Z 7 BWG enthalte klare berufliche Zulassungsanforderungen an Schlüsselkräfte, deren Vorliegen für die Erteilung einer Konzession an Kreditinstitute erforderlich sei. Dabei werde der Begriff „erforderliche persönliche Zuverlässigkeit“ in den Fit & Proper Erlässen der Finanzmarktaufsicht FMA (Beilage ./XX, Rz 30 und 33) und die Richtlinie EBA/GL/2012/06 der Europäischen Bankenaufsicht (Beilage ./JJJ, § 13.5) konkretisiert, um eine einheitliche Verwaltungspraxis seitens der europäischen Aufsichtsbehörden zu gewährleisten (vgl. zu diesem Thema auch: VwGH 22.2.2008, 2007/17/0201 und VwGH 23.4.2009, 2008/17/0207).

Aufgrund des Ermittlungsverfahrens seien mehrere Bemühungen des Beschwerdeführers, einen seinen Qualifikationen entsprechenden Beruf auszuüben, verhindert worden. Der offensichtliche Kausalzusammenhang zwischen dem anhängigen Finanzstrafverfahren und dem dadurch verursachten Verdienstentgang werde eindeutig belegt durch die Beilagen ./W bis ./Z. Diese würden unbefristete Stellenangebote namhafter Finanzinstitute enthalten, die aufgrund des anhängigen Finanzstrafverfahrens hätten storniert werden müssen. In diesen Stornoschreiben werde der Rücktritt vom Einstellungsvertrag von den angehenden Dienstgebern stets eindeutig mit dem anhängigen österreichischen Finanzstrafverfahren begründet (Beilagen ./X und ./Y). Die Ansicht der angehenden Dienstgeber, wonach die Beschäftigung eines Geschäftsleiters, gegen den ein Finanzstrafverfahren anhängig sei, eine Gefährdung der gesamten Banklizenz zur Folge

habe, sei somit rechtlich begründet gewesen. Der Rücktritt vom Stellenanbot an den Beschwerdeführer (unter Berufung auf die diesbezügliche Ausstiegsklausel im Vorvertrag) sei demzufolge rechtlich durchaus vertretbar gewesen.

Das Abgabenverfahren sei erst Ende 2010 abgeschlossen worden, das gerichtliche Finanzstrafverfahren habe über 11 Jahre gedauert und der Amtshaftungsprozess sei derzeit noch anhängig. Aufgrund der Missachtung des § 54 Abs. 5 FinStrG, dem zufolge nach dem Freispruch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren eingeleitet hätte werden müssen und der anschließenden Erledigungspflicht durch die zuständige Finanzstrafbehörde, sei die Erwerbsausübung, wie oben beschrieben, weiterhin nicht möglich gewesen. Ohne Einkommen hätten die Kosten der jahrelangen Prozessführung die finanziellen Reserven des Beschwerdeführers aufgezehrt, bis er Ende 2012 schließlich auf Verfahrenshilfe angewiesen gewesen sei.

Als Zwischenergebnis könne daher festgehalten werden, dass die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer eine Unmöglichkeit der Ausübung seines Berufes und somit den Wegfall seiner einzigen Einnahmequelle zur Folge gehabt habe. Die aktuelle Unfähigkeit des Beschwerdeführers, die gegenständliche Steuerforderung zu zahlen, sei ausschließlich durch die überlange Dauer des österreichischen Finanzstrafverfahrens verursacht worden.

### **6.3. Verschleppung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens**

Einleitend sei an dieser Stelle hervorzuheben - wie dies später noch ausführlicher behandelt werde -, dass in den Jahren 1997 und 1998, welche von der Abgabennachforderung betroffen seien, für abgaberechtliche Zwecke weder in der österreichischen Literatur noch Judikatur eine direkte Zurechnung des Einkommens einer GmbH an ihre Gesellschafter vertreten worden sei. Erneut werde auf das Rechtsgutachten der Professoren *Aigner ua* verwiesen. Dennoch sei es damals zur Einleitung eines gerichtlichen Finanzstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung gekommen.

Das Finanzstrafverfahren hätte entweder gar nicht eröffnet oder gleich eingestellt werden müssen: Der Beschwerdeführer habe keinen Vorsatz gehabt. Die namhafte und auch international anerkannte Steuerberatungskanzlei Ernst & Young habe vorab die Unbedenklichkeit dieser Gesellschafts- und Vertragsstruktur in einem Gutachten vom 30.5.1997 bestätigt (Beilage ./F, Berufungsschrift, 5.12.2013). Dem Beschwerdeführer sei hinsichtlich seiner österreichischen Steuerposition zugesichert worden, dass seine Beteiligung an der liechtensteinischen T-AG keine einkommensteuerrelevanten Auswirkungen in Österreich haben würde, sofern die Gesellschaft in dem betreffenden Zeitraum kein Einkommen (Gehälter, Dividenden, etc.) ausschütte. Der Beschwerdeführer habe auf diese sachkundige Auskunft vertraut. Aufgrund dieses Umstandes hätte jedenfalls auch aufgrund des schuldausschließenden Irrtums des Beschwerdeführers wegen Einholung sachkundiger Auskunft das Finanzstrafverfahren eingestellt werden müssen. Dies sei aber gerade nicht geschehen, es sei vielmehr ein über 11 Jahre

anhängiges und mit einem Freispruch abgeschlossenes gerichtliches Strafverfahren gefolgt. Aufgrund des laufenden Finanzstrafverfahrens sei dem Beschwerdeführer die Existenzgrundlage entzogen worden. Während der Dauer des Finanzstrafverfahrens habe der Beschwerdeführer seinen Beruf nicht ausüben können, was bei ihm die Existenzgefährdung verursacht habe.

Erst der OGH habe die erstinstanzliche Verurteilung (Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien, GZ-1, vom 15.6.2011) wegen Nichtigkeit aufgehoben (OGH GZ-4 vom 8.3.2012) (Beilage ./KK, Berufungsschrift, 5.12.2013). Nachdem sämtliche Beweisurkunden beigeschafft gewesen seien, sei der Beschwerdeführer schließlich im zweiten Rechtsgang am 31.8.2012 vom Landesgericht Wien rechtskräftig freigesprochen worden (Urteil LGS Wien, GZ-1, vom 31.8.2012, zweiter Rechtsgang) (Beilage ./LL, Berufungsschrift, 5.12.2013).

Dieses Ergebnis hätte bereits im Ermittlungsverfahren, unmittelbar im Nachgang an die Einleitung des Finanzstrafverfahrens feststehen müssen: Im Jahr 1997 und 1998 habe es an Anhaltspunkten in der Judikatur, Verwaltungspraxis und Literatur gemangelt, dass die Einschaltung einer liechtensteinischen Aktiengesellschaft im Zusammenhang mit einem Unternehmensverkauf aufgrund Einkünftezurechnung oder Annahme des Missbrauchs nach § 22 BAO einer Privatperson zugerechnet werden könnte. Dafür spreche auch, dass in der Literatur erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt die Diskussion in diesem Zusammenhang entstanden sei (vgl. in diesem Zusammenhang *Loukota*, Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften, SWI 2005, 205 ff, und *Massoner*, SWI-Jahrestagung: Missbräuchliche Veranlagung von Konzerngeldern in einer Guernsey-Gesellschaft, SWI 2009, 397 ff). Erst seit der Änderung der Verwaltungspraxis aufgrund der Rz 104 EStR idF Wartungserlass 2009 werde die Leistungserbringung durch inländische Gesellschaften im Wege der Einkünftezurechnungslehre unter bestimmten Voraussetzungen nicht einer Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter zugerechnet. Der erste Aufsatz, der diese Problematik ausführlich diskutiere, stammt von Herrn Univ.-Prof. DDr. *Gunter Mayr* (zum damaligen Zeitpunkt: Leiter der Abteilung „Einkommen-/Körperschaftsteuer“ im BMF) und sei 2008 veröffentlicht worden (*Mayr*, Drittanstellung von Vorständen zulässig? RdW 2008/384, 420 ff). Diese (von der Finanzverwaltung neu aufgenommene) Praxis der Einkünftezurechnung unterscheide sich jedoch deutlich von der vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.12.1997 vertretenen Einkünftezurechnung. Eine direkte Einkünftezurechnung sei somit erst ab 2009 Gegenstand steuerrechtlicher Diskussionen in Österreich. Die jedenfalls vertretbare Rechtsansicht des Beschwerdeführers werde auch im Gutachten von Herrn ao. Univ.-Prof. Dr. *Dietmar Aigner*, Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M., o. Univ.-Prof. Dr. *Herbert Kofler* und Univ.-Prof. Dr. *Michael Tumpel* vom 10.7.2011 belegt (Beilage ./III).

Obwohl die Prüfungsabteilung Strafsachen (= die damalige Steuerfahndung) dem Landesgericht für Strafsachen (LGS) Wien am 22.4.2003 schriftlich den Abschluss ihrer Ermittlungen gemeldet habe (Beilage ./AA), habe es bis zum 23.6.2010 gedauert, bis sie die Schlussanzeige gelegt habe (Beilage ./T). Da die Strafjustiz zur Aufnahme

ihrer Tätigkeit, nämlich die Würdigung aufgenommener Beweismittel, auf die Ermittlungsergebnisse der Steuerfahndung angewiesen gewesen sei, sei durch diese unnötige Verzögerung de facto eine unerklärliche und rechtswidrige Prozesssperrre errichtet und eine jahrelange Verschleppung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens bewirkt worden.

Die Finanzbehörde habe diese mehr als siebenjährige Verfahrensverzögerung mit den vom Beschwerdeführer gegen die Abgabenfestsetzung erhobenen Rechtsmitteln, die den gesamten abgabenrechtlichen Instanzenweg (UFS, VwGH) durchlaufen hätten müssen (Beilage ./AA), begründet. Diese Ansicht sei nicht begründet und rechtlich nicht nachvollziehbar, weil nach der hM die Frage für das Finanzstrafverfahren, ob ein Abgabenanspruch entstanden sei und in welcher Höhe Abgaben verkürzt worden seien, der Beurteilung der Finanzstrafbehörde bzw. des Gerichtes obliegen. Die Behörde bzw. das Gericht sei im Finanzstrafverfahren weder dem Grunde noch der Höhe nach an den Ausspruch rechtskräftiger Abgabenbescheide über die endgültige Abgabenfestsetzung gebunden (vgl. zB Seiler/Seiler, Finanzstrafverfahren<sup>3</sup>, § 33 Rz 15 ff). Die Rechtskraft des Abgabenbescheides sei für die Subsumtion unter einen Tatbestand des FinStrG daher nicht entscheidend (Seiler/Seiler, Finanzstrafverfahren<sup>3</sup>, § 33 Rz 16 mit Verweis auf OGH 3.11.1999, 13 Os 88/99).

Der zuständige Richter am Unabhängigen Finanzsenat (UFS) habe dann auch am 04.12.2006 gegenüber dem zuständigen Untersuchungsrichter des LGS Wien erklärt, „dass er nicht versteht, warum von der 1. Instanz kein Bericht an das LGS Wien geschickt wurde, da dies ja trotz des Berufungsverfahrens möglich hätte sein müssen“ (Beilage ./AA). Auch das Oberlandesgericht für Strafsachen (OLG) Wien sei in seinem Beschluss zum 2. Einstellungsantrag des Beschwerdeführers vom 27.11.2009 zum Schluss gekommen, dass die jahrelang unterlassene Erstattung der Schlussanzeige „eine nicht zu vertretende Verzögerung des Verfahrens und demnach eine Verletzung des Beschleunigungsgebotes im Sinne des § 9 Abs. 1 StPO iVm Art. 6 Abs. 1 EMRK darstellt“ (Beilage ./Q).

Unerklärlich sei bis heute, welchen Zweck die jahrelangen Hinweise auf das anhängige Steuerverfahren zur Abgabenfestsetzung als Rechtfertigung für die unterlassene Erstattung der Schlussanzeige verfolgt hätten. Als sich Mitte 2010 herausgestellt habe, dass weder die Anordnung des OLG Wien vom 27.11.2009 (Beilage ./G) noch das dementsprechende Ersuchen der Staatsanwaltschaft Wien vom 7.12.2009 (Beilage ./AA) die Finanzbehörde dazu veranlassen habe können, nun endlich Schlussanzeige zu legen, habe der Beschwerdeführer seine Ersatzansprüche am 3.5.2010 gemäß § 8 AHG bei der Finanzprokuratur angemeldet (Beilage ./R). Nun seien Schlussbericht und Anklageschrift plötzlich innerhalb von drei Monaten vorgelegen (Beilagen ./T und ./U). Dies obwohl das Abgabenverfahren zu diesem Zeitpunkt nach wie vor beim VwGH anhängig gewesen sei.

Allerdings habe die Finanzbehörde im Rahmen der 3-seitigen Schlussanzeige selbst eingeräumt, „keinerlei Beweismittel“ für die zur Last gelegte Straftat (vorsätzliche

Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG) vorlegen zu können (Beilage ./T, Seite 2). Im Zuge ihrer Ermittlungen habe die zuständige Finanzbehörde bei der Hausdurchsuchung vom 23.11.2001 nicht weniger als 54 Beweisurkunden sichergestellt und beschlagnahmt gehabt, während die damalige Rechtsvertretung des Beschwerdeführers (Wolf Theiss) in drei Schreiben vom 20.3.2002, 30.7.2002 respektive 28.2.2003 nochmals 18 zusätzliche Beweisurkunden übermittelt habe; schließlich habe die damalige Rechtsvertretung des Beschwerdeführers (LeitnerLeitner) der zuständigen Finanzbehörde in einem Treffen am 22.7.2003 noch eine Ansässigkeitsbestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung (Beilage ./O) vorgelegt. Dieses gesamte aufgenommene Beweissubstrat sei der Strafjustiz nun „*aufgrund der Umstände des Falles, insbesondere der nach wie vor anhängigen VwGH-Beschwerde*“ von der zuständigen Finanzbehörde vorenthalten worden (Beilage ./T, Seite 2).

Die unterlassene Weiterleitung der aufgenommenen Beweisurkunden seitens der ermittelnden Finanzbehörde habe u.a. dazu geführt, dass die für die rechtliche Würdigung exklusiv zuständigen Justizbehörden jahrelang über den wirklichen Sachverhalt im Unklaren gehalten worden seien. So sei die Oberstaatsanwaltschaft Wien in einer Stellungnahme zum Einspruch gegen die Anklage vom 13.11.2010 noch immer davon ausgegangen, dass „*der bislang einzig vorgelegte liechtensteinische Steuerbescheid nur das hier nicht relevante Jahr 2000 betrifft*“ (OStA Wien 13.11.2010, GZ-10, Seite 5). Die Finanzbehörde habe die liechtensteinische Gesellschaftssteuerrechnung der T-AG für die streitgegenständlichen Veranlagungsjahre 1997 und 1998 jedoch bereits im Zuge der Hausdurchsuchung vom 23.11.2001 sichergestellt (diese jedoch bis zum 29.5.2012 nicht an die Justiz weitergeleitet). Auch die Ansässigkeitsbestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 21.7.2003 habe einwandfrei belegt, dass im vorliegenden Fall von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeigepflicht keine Rede habe sein können, sodass nicht einmal der objektive Straftatbestand einer Abgabenhinterziehung iSd §§ 33 und 34 FinStrG erfüllt gewesen sei. Durch die jahrelang unterlassene Weiterleitung dieser exkulpierenden Beweismittel an die Strafjustiz sei eine eigenständige Würdigung des Sachverhalts durch die Staatsanwaltschaft und das Strafgericht vereitelt und eine rechtmäßige, zeitgerechte Einstellung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens verhindert worden. Erst nachdem die ermittelnde Finanzbehörde der Justiz im zweiten Rechtsgang am 29.5.2012 endlich sämtliche aufgenommenen Beweisurkunden zur Verfügung gestellt habe, habe der Beschwerdeführer innerhalb von drei Monaten rechtskräftig vom Landesgericht für Strafsachen Wien freigesprochen werden können.

Eine mögliche Erklärung für dieses Verhalten (Unterlassung der Weiterleitung aufgenommener Beweisurkunden), das zur erheblichen Verfahrensverzögerung geführt habe, könnte die Ausnutzung des anhängigen Finanzstrafverfahrens - und die damit für den Beschwerdeführer verbundenen negativen beruflichen Konsequenzen - als Druckmittel ins Treffen geführt werden, um den Beschwerdeführer im Abgabenverfahren zum Einlenken zu bewegen. In den von dem damaligen Rechtsvertreter (LeitnerLeitner) geführten außergerichtlichen Vergleichsverhandlungen habe sich die zuständige

Finanzbehörde nicht bereit gezeigt, den Schlussbericht zu legen, solange der Beschwerdeführer seine vermeintliche Abgabenschuld nicht (zumindest teilweise) beglichen habe (Beilage ./MM). Diese Behauptung werde im Einklang mit den Feststellungen des VwGH in seinem Erkenntnis zu Ra 2015/13/0044 vom BFG nicht bestritten.

Hätte die ermittelnde Finanzbehörde der Strafjustiz das aufgenommene Beweissubstrat nicht fast zehn Jahre vorenthalten, dann wäre das Finanzstrafverfahren spätestens in 2003 eingestellt worden; der Beschwerdeführer hätte seine berufliche Zulassung wiedererlangt, er hätte die unbefristeten Stellenangebote der Bank-4 bzw. der Bank-8 (Beilagen ./X und ./Y) wahrnehmen können und wäre somit ohne weiteres im Stande gewesen, eine allfällige österreichische Steuernachzahlung zu entrichten.

#### **6.4. Verschleppung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens**

Das Landesgericht für Strafsachen Wien („LGS“) habe den Freispruch des Beschwerdeführers im gerichtlichen Finanzstrafverfahren in der verkürzten Urteilsausfertigung vom 13.9.2012 mit § 214 FinStrG begründet (Beilage ./LL). Seit dem Freispruch habe der Beschwerdeführer keine Informationsschreiben über das Finanzstrafverfahren erhalten.

§ 214 FinStrG diene als Ergänzung zu den Freispruchsgründen des § 259 StPO: Danach sei ein Freispruch auch dann zu fällen, wenn sich das Gericht hinsichtlich des angeklagten Finanzvergehens für sachlich unzuständig halte. Die Regelung entspreche der Bestimmung des § 210 FinStrG, welche die Unzuständigkeitsentscheidung des OLG normiere. Rechtlich handelt es sich dabei um keine meritorische Entscheidung, sondern um einen Freispruch eigener Art (Seiler/Seiler: Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, § 214 Rz 3; VwGH 26.11.2003, 2000/1310072). Durch § 214 FinStrG werde der Abgrenzung der gerichtlichen von der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit Rechnung getragen. Im Fall des rechtskräftigen Abschlusses des Gerichtsverfahrens wegen Ablehnung der gerichtlichen Zuständigkeit müsse die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG einleiten bzw. fortsetzen (Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, § 214 Rz 4; siehe auch zu § 210 FinStrG Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 214 Rz 1 iVm Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 210 Rz 5).

Wenn das Gericht einen Freispruch nach § 214 FinStrG falle, dürfe es demnach nicht zusätzlich eine Entscheidung in der Sache selbst treffen, indem es erkläre, dass der Täter weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt habe und daher auch aus diesem Grund freizusprechen wäre. Das Gericht würde damit in die Kompetenz der Finanzstrafbehörde eingreifen, was zu einer Urteilsnichtigkeit nach § 281 Abs. 1 Z 9 lit. a StPO führe (Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, § 214 Rz 5; OGH 20.9.1995, 13 Os 118/95, ÖStZB 1996, 233; OGH 24.9.1997, 13 Os 43/97, ecolex 1998, 3750; Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 214 Rz 1).

Für die Fortsetzung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens bedürfe es keines Bescheides, ja nicht einmal einer verbandsregelnden Anordnung (VwGH 23.06.1993, 92/15/0097). Sie erfolge somit formlos. Das Verfahren sei nach den Vorschriften über das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren zu führen. Einer Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 166 FinStrG bedürfe es nicht. Die Unzuständigkeitsentscheidung gemäß § 214 FinStrG als solche berechtige die Finanzstrafbehörde zur Einleitung bzw. Fortsetzung des Verfahrens. Das heiße aber nicht, dass der Finanzstrafbehörde ein Wahlrecht zukomme, sie müsse vielmehr das Verfahren einleiten bzw. fortsetzen. Denn ein Verfahrensgrundsatz ist die Entscheidungspflicht der Behörde. Der Beschuldigte habe zudem ein Recht darauf, dass seine Sache in förmlicher Weise endgültig entschieden werde (OGH 6.11.2014, 13 Os 103/14t iVm EGMR 11.6.2015, Bsw No 64346/09, *Wallnöfer gg Österreich*, § 33; *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 54 Rz 9).

Beschuldigte und somit auch der Beschwerdeführer hätten ein Recht auf zügige Entscheidung (§ 57 Abs. 6 FinStrG). Um den Beschuldigten verfahrensrechtliche Möglichkeiten in die Hand zu geben, auf eine Verfahrensbeschleunigung hinzuwirken, sehe das Gesetz zB den Antrag auf Einstellung eines Untersuchungsverfahrens vor (§ 124 Abs. 1 FinStrG; siehe dazu auch *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 56 Rz 29). Der Beschwerdeführer habe mit Schreiben vom 4.7.2016 den Antrag auf Einstellung des Verfahrens gestellt (Beilage ./KKK).

Das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde habe die bescheidmäßige Einstellung des Finanzstrafverfahrens in einer Stellungnahme vom 26.7.2016 verweigert (Beilage ./LLL) und ausgeführt:

*„Ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren wurde niemals eingeleitet. Die Vormerknummer ist mit der Eintragung ‚Anzeige an die StA‘ als erledigt zu betrachten. Da kein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde, kann es auch nicht eingestellt werden.“*

Weiters habe das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde mitgeteilt, dass im Übrigen eine Einleitung oder Weiterführung des Finanzstrafverfahrens wegen einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung (§ 34 Abs. 1 FinStrG) infolge des Eintritts der absoluten Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 Abs. 5 FinStrG) nicht mehr zulässig wäre.

Die Stellungnahme zur Einstellung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens sei rechtlich nicht nachvollziehbar: Die Finanzstrafbehörde verneine die Existenz eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer, was eine Verletzung ihrer gesetzlichen Ermittlungspflicht iSd § 54 Abs. 5 FinStrG impliziere. Wie oben dargestellt, müsse die Finanzstrafbehörde im Fall des rechtskräftigen Abschlusses des Gerichtsverfahrens wegen Ablehnung der gerichtlichen Zuständigkeit, das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG einleiten bzw. fortsetzen (*Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, § 214 Rz 4; siehe auch zu § 210

FinStrG *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 214 Rz 1 iVm *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 210 Rz 5). Zudem habe der Beschwerdeführer ein Recht darauf, dass das nach dem Gesetz eingeleitete oder fortgesetzte Finanzstrafverfahren gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt werde. Eine solche Einstellung müsse mit Bescheid erfolgen, der schriftlich auszufertigen und dem Beschwerdeführer zuzustellen sei (*Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz Band 2<sup>4</sup>, § 124 Rz 5). In einer Fallkonstellation, wie der gegenständlichen, sei dies von besonderer Bedeutung, weil aufgrund der Fortsetzungspflicht gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG der Beschwerdeführer weiterhin im Verdacht einer Straftat iSd § 5 Abs. 1 Z 7 BWG stehe.

Das rechtswidrige Verhalten des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde habe dem Beschwerdeführer besonders gravierende Nachteile verursacht: Nach hM seien auch verwaltungsbehördliche Finanzstrafprozesse dazu geeignet, Zweifel an der Zuverlässigkeit einer Schlüsselkraft eines Finanzinstituts zu begründen (Beilage ./JJJ, § 13.5 und *Siegl* in *Dellinger* (Hrsg), BWG § 5 Rz 36 f).

## **6.5. Finanzstrafverfahren als Grund für die Nichtentrichtung**

Während des insgesamt über 15 Jahre dauernden Finanzstrafverfahrens, das wegen der Nichtentrichtung der jetzt vom Nachsichtbegehren betroffenen Abgaben eröffnet worden sei, sei der Beschwerdeführer beruflich ruiniert worden. Eine Folge des Finanzstrafverfahrens sei, dass er außer Stande sei, die Abgaben nunmehr zu entrichten. Durch die Errichtung dieser rechtswidrigen Prozesssperrre sei das Finanzstrafverfahren ohne rechtlichen Grund verzögert worden; gleichzeitig sei der Beschwerdeführer durch diese unnötige und rechtswidrige Verschleppung an der Ausübung seines erlernten Berufs als Schlüsselkraft im europäischen Finanzsektor gehindert worden, weil er durch das überlange Finanzstrafverfahren automatisch seine berufliche Zulassung verloren habe und seine Erwerbsfähigkeit somit dauerhaft beeinträchtigt worden sei. Das Finanzstrafverfahren sei rechtswidriger Weise entsprechend dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis dazu genutzt worden, Druck auf den Beschwerdeführer auszuüben, damit dieser die betroffenen Abgaben entrichte.

Im Sinne des in dieser Rechtssache ergangenen Erkenntnisses des VwGH lägen somit gerade „Besonderheiten“ in der Durchsetzung des Abgabenanspruches vor, die eine Nachsicht begründen würden.

Eine solche Unbilligkeit werde stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet (*Ritz*, aaO Rz 10 mit Hinweis auf VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). Diese Tatsache sei zwischen den Parteien unbestritten.

Wie bereits im ergänzenden Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 20.8.2014 vorgebracht sei, sei die rechtserhebliche Tatsache einer Unbilligkeit dann als gegeben anzunehmen, wenn das Verhalten der Behörde ursächlich für die Entstehung der Unbilligkeit gewesen sei (vgl. dazu VwGH 17.10.1974, 865/74 und 17.6.1974, 500/74).

Anders ausgedrückt nach Stoll: „*Darüber hinaus können die Gründe für Unbilligkeiten in der Einhebung auch solche sein, die in den unmittelbar vorhergehenden Stufen des Erhebungsverfahrens ihre Wurzeln haben. Dies ist vor allem dann gegeben, wenn verfahrensbedingt aus nicht vom Abgabepflichtigen zu verantwortenden Gründen zu dieser Wurzel der Unbilligkeit nicht (nicht mehr) wirksam (diese Gründe beseitigend) vorgestoßen werden kann.*“ (Stoll, BAO (1994) 2422).

Auch habe der VwGH (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259) in einem Fall, in dem es durch den mit der Justizverwaltung ausgetragenen Gebührenkonflikt bei einem Gutachter zum Entfall von Gutachtensaufträgen gekommen und somit der Gutachter in massive wirtschaftliche Existenznot gebracht worden sei, Folgendes ausgeführt: „*Dass der Beschwerdeführer infolge des Gebührenstreits und seiner Erkrankung keine Aufträge mehr erhalten hat und gezwungen war, seinen Betrieb einzustellen, könnte allenfalls eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung begründen.*“

Eine Unbilligkeit werde erst recht anzunehmen sein, wenn die Wurzel der Unbilligkeit, wie im vorliegenden Fall, gerade im Verschulden der Abgabenbehörde liege: Das in Österreich über 11 Jahre anhängige und mit einem Freispruch abgeschlossene Strafverfahren habe dem Beschwerdeführer dessen berufliche Existenzgrundlage entzogen. Die Missachtung der Verpflichtung zur Einleitung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens nach Freispruch gemäß § 214 FinStrG und die verweigerte Einstellung habe die Verfahrensdauer von 11 auf über 15 Jahre verlängert. Während der Dauer des Finanzstrafverfahrens habe der Beschwerdeführer seinen Beruf nicht ausüben können, was bei ihm die Existenzgefährdung verursacht habe. Die Versagung der Nachsicht und anschließende Fortsetzung der Einhebungsmaßnahmen der Finanzverwaltung würde zum Privatkonkurs des Beschwerdeführers führen. Der Privatkonkurs würde ein Berufsverbot verursachen sowie die Fortführung des anhängigen Amtshaftungsverfahrens vereiteln. Weiters würde sein Mietvertrag sofort kündbar sein, wodurch der Beschwerdeführer seine bescheidene Unterkunft verlieren würde.

Das anhängige Finanzstrafverfahren habe nicht nur die Zulassung des Beschwerdeführers als Bankenvorstand verhindert, sondern ihn vielmehr generell von jeder beruflichen Führungstätigkeit im Finanzsektor ausgeschlossen. Der Beschwerdeführer habe diverse Angebote in den Jahren 2002 bis 2008 gehabt: Vorstandsmitglied bei der Bank-3, Bank-4, Bank-7, Bank-8 (Beilagen ./W, ./X, ./Y und ./Z, Berufungsschrift, 5.12.2013). Diese Gesellschaften hätten aber ihre Angebote zurückgezogen, weil der Beschwerdeführer aufgrund des anhängigen Finanzstrafverfahrens die „fit“ (= persönliche Zuverlässigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse) und „proper“ (= fachliche Eignung, Bildung und Erfahrung) Anforderungen nicht erfüllen habe können.

Zusammengefasst habe das in Österreich über 15 Jahre anhängige Strafverfahren die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers verhindert. Die über die Jahre aufgelaufenen Verfahrenskosten hätten die finanziellen Reserven des Beschwerdeführers mittlerweile zur Gänze erschöpft. Die Einhebung der österreichischen Steuerforderung würde den Beschwerdeführer in den Konkurs treiben. Damit wäre aber das Berufsverbot endgültig,

weil es sich bei der Konkurseröffnung eindeutig um einen Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung handle (§ 5 Abs. 1 lit. 6 BWG bzw. § 13 Abs. 3 GewO).

Die Gründe für die Unbilligkeit durch Existenzgefährdung lägen somit in der Länge des Finanzstrafverfahrens und in den von der österreichischen Finanzverwaltung gesetzten Einhebungsmaßnahmen, welche der belannten Behörde zuzurechnen seien.

## **7. Beweisantrag**

Zum Beweis für das gesamte Vorbringen in diesem Schriftsatz und den bisher an das Finanzamt und das BFG erstatteten Schriftsätze des Beschwerdeführers, insbesondere zur Beeinträchtigung der Berufsmöglichkeiten des Beschwerdeführers durch die Verfahrensführung der Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaft sowie für die Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers, werde die Einvernahme des Beschwerdeführers (in Begleitung seiner Rechtsvertretung, bpv Hügel Rechtsanwälte OG) beantragt.

## **8. Verfahrensanträge**

Der Beschwerdeführer stelle deswegen in diesem fortgesetzten Verfahren den Antrag, das BFG möge in der Sache selbst entscheiden und dem Beschwerdeführer die Nachsicht der gesamten Abgabenforderung (inklusive angelaufener Zinsen und Kosten) gemäß § 236 BAO wegen sonstiger Unbilligkeit der Einhebung gewähren.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2016 brachte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt diese Vorhaltsbeantwortung des Bf. zur Kenntnis und räumte diesem eine Frist zur eventuellen Stellungnahme ein, das diese jedoch ungenutzt verstreichen ließ.

\*\*\*\*\*

Nach mehrmaligem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes an das Landesgericht für Strafsachen Wien vom 20.12.2016 und vom 30.1.2017 wurde der Strafakt GZ-1 zur Einsichtnahme übermittelt.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Zum Vorbringen des Bf. hinsichtlich der behaupteten Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes zufolge vom Finanzamt unterlassener Beschwerdevorentscheidung sowie der Nichtbeachtung seiner Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wird auf die in diesen Punkten das Erkenntnis des BFG vom 10.10.2014, RV/7102486/2014, bestätigende Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.2016, Ra 2015/13/0044, verwiesen.

Gemäß § 272 BAO gilt:

*Abs. 1: Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.*

*Abs. 2: Die Entscheidung obliegt dem Senat,*

*1. wenn dies beantragt wird*

*a) in der Beschwerde,*

*b) im Vorlageantrag (§ 264),*

*c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder*

*d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder*

*2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.*

*Abs. 3: Ein Verlangen nach Abs. 2 Z 2 ist zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.*

*Abs. 4: Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2), von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 und von Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3) sowie die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1.*

Der Entscheidung im zweiten Rechtsgang kommt grundsätzliche Bedeutung hinsichtlich der Besonderheiten des Zusammenwirkens der Abgabenbehörde, der Finanzstrafbehörde, des Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr BFG) und des Landesgerichtes für Strafsachen zu, daher war auf Verlangen der zuständigen Einzelrichterin im Senat zu entscheiden.

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005 lautet:

*§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.*

*§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung*

*1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;*

*2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Errichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.*

*§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches*

*1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die*  
*a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder*  
*b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.*

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein, wobei der VwGH in seinem Erkenntnis Ra 2015/13/0044 über das im ersten Rechtsgang erlassene Erkenntnis des BFG zum Ausdruck brachte, dass ein Sachverhalt mit Merkmalen sowohl der sachlichen als auch der persönlichen Unbilligkeit die in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilende Voraussetzung der Unbilligkeit nicht nur dann erfüllt, wenn eine dieser Komponenten auch für sich allein genommen dafür ausreicht, sondern die Beurteilung in solchen Fällen eine Gesamtschau erfordert.

Da eine solche Verschränkung nach Ansicht des VwGH im gegenständlichen Fall vorliegt, war daher eine gesonderte Betrachtung nicht vorzunehmen.

Zu den Beschwerdepunkten im Einzelnen:

## **1. Doppelbesteuerung unter Anwendung von § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten)**

Dem Einwand der sachlichen Unbilligkeit der Steuerfestsetzung ist entgegenzuhalten, dass eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraussetzt; eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände wiederholt bzw. nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren bereits erfolglos geltend gemacht wurden bzw. geltend zu machen gewesen wären (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).

Die Gewährung einer Steuernachsicht würde in diesem Fall einer Umgehung der materiellen Rechtskraft von ergangenen Steuerbescheiden gleichkommen (vgl. VwGH 5.4.1957, 0040/56). Eine Nachsicht würde demnach nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis einer höchstgerichtlichen Entscheidung, die der ständigen Rechtsprechung entspricht, ignorieren und de facto (in unzulässiger Weise) korrigieren.

## **2. Unions- und Verfassungswidrigkeit der Abgabenbescheide**

Auch aus dem weiteren Argument des Bf., dass sowohl die Festsetzung als auch die Einhebung der Abgaben EU-rechtswidrig seien, lässt sich nichts gewinnen, weil der Verwaltungsgerichtshof in der gegenständlichen Causa wie folgt entschieden hat:

*„Zu den auf das EWR-Abkommen gegründeten Bedenken des Bf. hinsichtlich einer Anwendung der §§ 21 und 22 BAO kann es abschließend genügen, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur grundsätzlichen Vereinbarkeit des § 22 BAO mit Unionsrecht zu verweisen (vgl. aus jüngerer Zeit das Erkenntnis vom 20.5.2010, 2006/15/0005). Für § 21 BAO kann nichts Anderes gelten; inwieweit eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgende, nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterscheidende Einkünftezurechnung die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen könnte, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich. Auch von daher begegnet die Beurteilung der belangten Behörde, die strittigen Honorare der T-AG seien wirtschaftlich betrachtet dem Bf. zuzurechnen, somit keinen Bedenken“ (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).*

Da das Bundesfinanzgericht auch im Einhebungsverfahren an die rechtlichen Feststellungen des VwGH im Festsetzungsverfahren gebunden ist, kann die Vereinbarkeit der Festsetzung der gegenständlichen Abgaben aus den Jahren 1997 und 1998 mit dem Unionsrecht daher nicht in Frage gestellt werden, weshalb sowohl eine sachliche Unbilligkeit aus dem Titel der EU-Rechtswidrigkeit nicht vorliegen kann als auch ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nicht zu stellen war.

Die sehr detailreichen Ausführungen des Bf. hinsichtlich des Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht gehen daher ins Leere, weil diese keine sachliche Unbilligkeit zu begründen vermögen, da die betreffenden vermeintlich dem Gemeinschaftsrecht

widersprechenden innerstaatlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 21 und 22 BAO) darüber hinaus lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und somit keine unbillige Härte des Einzelfalles darstellen.

Im gegenständlichen Berufungsfall betreffend Nachsicht von Abgaben ist keine Auslegung des Gemeinschaftsrechtes geboten, sondern ausschließlich der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, weil die vorgebrachten Argumente hinsichtlich des behaupteten Gemeinschaftsrechtsverstoßes lediglich das Abgabenfestsetzungsverfahren betreffen.

Dem Einwand des Bf., er habe auf das Gutachten der Kanzlei Ernst & Young vertraut, das der gewählten Konstellation die steuerliche Unbedenklichkeit bescheinigt habe, muss entgegengehalten werden, dass durch den Grundsatz von Treu und Glauben keine in Privatgutachten geäußerte Rechtsmeinung geschützt ist. Ein Schutz besteht lediglich dann, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung, Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

### **3. Kritikpunkte laut Erkenntnis des VwGH :**

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs hat das BFG folgende wesentliche Gesichtspunkte außer Acht gelassen:

„Der Bf. habe geltend gemacht, die Finanzstrafbehörde habe zu dem Zweck, auf ihn Druck auszuüben, damit er die jetzt vom Nachsichtsbegehren betroffenen Abgaben entrichte, das wegen deren Nichtentrichtung in Gang gekommene Strafverfahren in rechtswidriger Weise blockiert, ihn damit während der unvertretbar langen Dauer dieses Verfahrens und darüber hinaus finanziell und beruflich ruiniert und ihn so außerstande gesetzt, die Abgaben nunmehr zu entrichten, wozu er andernfalls ‚mühelos im Stande gewesen‘ wäre.“

Diese Behauptungen werden im angefochtenen Erkenntnis ‚nicht bestritten‘. Geht man von ihnen aus, so liegen im Sinne der zuvor zitierten Kommentarmeinung (Stoll, a.a.O., 2430) ‚Besonderheiten‘ in der ‚Durchsetzung des Abgabenanspruches‘ vor, die eine Nachsicht nahelegen könnten. Kann es unter dem Gesichtspunkt der persönlichen Unbilligkeit ausreichen, wenn Vermögensgegenstände verschleudert werden müssten (§ 2 Z 2 der zitierten Verordnung), so muss es unter dem Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit auch beachtlich sein, wenn die Finanzbehörde ohne rechtlichen Grund ein der Betreibung der Forderungen dienendes Verhalten gesetzt haben sollte, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belastete.“

#### **3.1. Chronologie zum Finanzstrafverfahren:**

Anzeige an die Staatsanwaltschaft vom 21.9.2001 (die folgende Nummerierung entstammt den Akten des BFG im Nachsichtsverfahren, Blatt 940)

Hausdurchsuchungsbefehl vom 4.10.2001 (941)

Beschluss des Landesgerichtes vom 9.10.2001, das Finanzamt für den 1. Bezirk, PAST (Prüfungsabteilung Strafsachen) zu PAST GZ-11 gemäß § 197 FinStrG mit Erhebungen und Ermittlungen, insbesondere Feststellung der genauen Abgabenhöhe zu betrauen (379) sowie nach Durchführung des Gerichtsauftrages Schlussanzeige zu legen (942)

Vollzugsbericht der PAST zur Hausdurchsuchung vom 23.11.2001 (943)

Bericht der PAST vom 5.12.2002 über Sichtung der beschlagnahmten Unterlagen, die zuvor durch Beschluss der Ratskammer vom 2.1.2002 zur Einsicht freigegeben wurden (944)

Abschließender Bericht der PAST vom 22.4.2003 (989)

Besprechungsprotokoll Dr. A., Dr. Leitner vom 18.6.2003 (147)

Amtshandlungen vom 22.7.2003 und 20.8.2003 der Abgabenbehörde (984-988)

Anfrage des Finanzamtes f. d. 3. und 11. Bez. an das BMF vom 20.8.2003 (946-949)

Anfragebeantwortung durch das BMF vom 25.8.2003 (950-951)

Bericht der PAST vom 21.11.2003 (952)

Antrag an die Staatsanwaltschaft vom 5.3.2004 auf Einstellung des gerichtlichen Verfahrens (381)

Beschluss der Ratskammer vom 14.4.2004, Zurückweisung des Antrages auf Einstellung des Verfahrens (382)

Schreiben der Prüfungsabteilung Strafsachen vom 4.6.2004 an das Finanzamt Wien 3/11, Schwechat und Gerasdorf (203)

Abgabenbescheide vom 8.6.2004 (977-983)

Antwortschreiben des Finanzamtes Wien 3/11, Schwechat und Gerasdorf an die Prüfungsabteilung vom 13.7.2004 (203 Rückseite)

Schreiben der Prüfungsabteilung an das Landesgericht vom 1.10.2004, Mitteilung, dass gegen die Abgabenbescheide Berufung erhoben wurde und diese ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt werde (204)

Schreiben der Staatsanwaltschaft an das Landesgericht vom 10.2.2005, Ersuchen bei der PAST, die Erstellung des Schlussberichtes zu betreiben (204 Rückseite)

Schreiben der PAST an den Unabhängigen Finanzsenat vom 11.2.2005, Vorlage der beschlagnahmten Unterlagen und der Akten der PAST (205)

Bericht der PAST vom 7.7.2005 an das Landesgericht für Strafsachen Abt. 241, dass das Berufungsverfahren wegen des zahlreichen Parteienvorbringens weiterhin offen ist (205 Rückseite)

Bericht der PAST vom 26.1.2006 an das Landesgericht für Strafsachen, Abt. 241, dass das Berufungsverfahren wegen des zahlreichen Parteienvorbringens weiterhin offen ist (206 Rückseite)

Schreiben des Landesgerichtes für Strafsachen Wien an die PAST vom 1.6.2007, Ersuchen um Übermittlung des Schlussberichtes bzw. um Bekanntgabe entgegenstehender Hindernisse (970)

Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an das Landesgericht für Strafsachen Wien vom 5.7.2007, Übermittlung der Sachverhaltsdarstellung der Steuerfahndung (nachfolgende Bezeichnung für die ehemalige Prüfungsabteilung Strafsachen) (971)

Schreiben der Steuerfahndung an das Landesgericht für Strafsachen vom 5.7.2007, Mitteilung, dass das Berufungsverfahren weiterhin offen sei und die Dienststelle auf die Dauer eines Berufungsverfahrens keinen Einfluss habe, weswegen Anfragen hinkünftig direkt an den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates gestellt werden mögen, die Urgenz sei diesem per Mail zwecks Beantwortung übermittelt worden (208 Rückseite)

Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.7.2007 an das Landesgericht für Strafsachen, Übermittlung der Bescheidbegründung des Finanzamtes und der dieser zugrundeliegenden Sachverhaltsdarstellung der Prüfungsabteilung Strafsachen (209)

Anfrage des Landesgerichtes für Strafsachen an die Steuerfahndung vom 20.11.2007 (972)

Schreiben der Steuerfahndung an das Landesgericht für Strafsachen vom 26.11.2007, Mitteilung, dass das Berufungsverfahren weiterhin offen sei und die Dienststelle auf die Dauer eines Berufungsverfahrens keinen Einfluss habe, weswegen Anfragen hinkünftig direkt an den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates gestellt werden mögen, die Urgenz sei diesem per Mail zwecks Beantwortung übermittelt worden (210 Rückseite)

Berufungsentscheidung RV/1173-W/04 vom 4.12.2007 (399-430)

Vorlage einer Berufungsentscheidung an das LG für Strafsachen durch den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 5.12.2007 (973)

Schreiben der Steuerfahndung Wien an das Landesgericht für Strafsachen (zum neuerlichen Ersuchen, einen Schlussbericht zu erstatten, vom 27.12.2007) vom 14.2.2008, Mitteilung, dass die ho. Dienststelle für Zwangsmaßnahmen, Einvernahmen und Auswertungen beschlagnahmter Unterlagen sowie Sachverhaltsfeststellungen bezüglich der steuerlichen Feststellungen an das zuständige Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zuständig gewesen sei; es werde daher ersucht, bezüglich der Übermittlung des Schlussberichtes das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zu kontaktieren (211, Rückseite)

Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.3.2008 an das Finanzamt Wien 3/11, Schwechat Gerasdorf, Übermittlung des Einkommensteueraktes, des Arbeitsbogens der PAST (2 Ordner) und von Beschlagnahmeunterlagen zwecks Vorlage an das LG für Strafsachen (974)

Schreiben vom 14.4.2008 der Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf an das Landesgericht für Strafsachen, dass zur Erstattung eines Schlussberichtes die gesamten Verfahrensergebnisse mit der Sachbearbeiterin der Steuerfahndung durchgearbeitet werden müssten und gegen die nunmehr ergangene Berufungsentscheidung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden sei, daher möge dieses Schreiben als Zwischenbericht gewertet und eine weitere Frist zur Erstattung des Schlussberichtes eingeräumt werden (212)

Weiterer Fristerstreckungsantrag der Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf an das Landesgericht für Strafsachen vom 23.7.2008 (212 Rückseite)

Schreiben des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf an den Unabhängigen Finanzsenat vom 12.11.2008, dass auf Entscheidung des zuständigen Staatsanwaltes das gerichtliche Finanzstrafverfahren bis zum Ergehen der VwGH Entscheidung aufgeschoben wird (975).

Antrag auf Einstellung des gerichtlichen Verfahrens gemäß § 108 StPO vom 7.4.2009 (953)

Schreiben der StA an das Landesgericht für Strafsachen vom 28.4.2009, dass vor Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof ein sinnvoller Schlussbericht nicht erstattet werden könne (955)

Beschluss des Landesgerichtes vom 27.7.2009, Abweisung (954)

Beschluss des Oberlandesgerichtes Wien zu GZ-12 vom 27.11.2009 (317 bis 323)

Schreiben der Staatsanwaltschaft vom 7.12.2009 an das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, Übersendung der Entscheidung des OLG Wien mit dem Auftrag einen Schlussbericht zu verfassen (215, Rückseite)

Schreiben der Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 2.3.2010 an die Staatsanwaltschaft, Antrag auf Fristverlängerung, da sich alle Akten beim VwGH befänden (216)

Schreiben der Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 27.4.2010 an die Staatsanwaltschaft, Antrag auf Fristverlängerung, da sich alle Akten beim VwGH befänden (216, Rückseite)

Abschlussbericht der Finanzstrafbehörde an die Staatsanwaltschaft vom 23.7.2010 (217)

Anklageschrift vom 2.8.2010 (957)

Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, Abweisung der Beschwerde (246-265)

Retournierung der Akten an das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.1.2011 (976)

Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 15.6.2011, GZ-1 (136-141)

OGH vom 8.3.2012, GZ-4, Aufhebung des Urteils vom 15.6.2011 (142-143)

Urteil nach § 214 FinStrG vom 13.9.2012 zu GZ-1 (144-145)

Antrag auf Einstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens vom 4.7.2016 (885-886)

Schreiben der Finanzstrafbehörde Wien vom 26.7.2016 an den Bf. (887)

### **3. 2. Rechtliche Überlegungen zum gerichtlichen Finanzstrafverfahren:**

Die Bestimmung des § 55 FinStrG, wonach eine Hauptverhandlung erst nach rechtskräftiger Abgabenfestsetzung durchgeführt werden konnte, trat bereits mit 20.8.1996 (BGBI 1996/421) außer Kraft, weshalb weder die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates noch des Verwaltungsgerichtshofes im Abgabenfestsetzungsrechtsmittelverfahren zwingend durch das Landesgericht für Strafsachen für eine Entscheidung über eine finanzstrafrechtliche Verantwortung des Bf. abzuwarten gewesen wäre, wie auch im Beschluss des Oberlandesgerichtes Wien zu GZ-12 vom 27.11.2009 ausgeführt wird. Zudem hat die Judikatur des Obersten Gerichtshofes die strafgerichtliche Bindungswirkung von Abgabenbescheiden bereits vor Außerkrafttreten dieser Bestimmung verneint (OGH 21.11.1991, 14 Os 127/90).

Dennoch verlangte jedoch auch das Oberlandesgericht die Erstattung einer „Schlussanzeige“ durch das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf.

Die Anzeigeerstattung der damaligen Prüfungsabteilung Strafsachen am 21.9.2001 an die Staatsanwaltschaft beruhte auf folgenden Rechtsgrundlagen:

*§ 82 Abs. 1 FinStrG: Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.*

*Abs. 2: Ergibt diese Prüfung, dass für die Durchführung des Strafverfahrens das Gericht zuständig ist, so hat die Finanzstrafbehörde das Finanzvergehen ungesäumt der Staatsanwaltschaft anzuzeigen und eine weitere Tätigkeit nur soweit zu entfalten, als dies § 197 FinStrG vorsieht.*

*Gemäß § 53 Abs. 1 FinStrG ist das Gericht zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig,*  
a) (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 28/1999)

*b) wenn das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde und der Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), 1 Million Schilling übersteigt oder wenn die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren*

*zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 1 Million Schilling übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen.*

§ 196 FinStrG und § 197 FinStrG in der im Zeitpunkt der Anzeigenerstattung geltenden Fassung lauteten:

*§ 196 FinStrG: Wo in den folgenden Bestimmungen, außer im § 197, die Finanzstrafbehörde genannt wird, ist darunter die Behörde erster Instanz zu verstehen, der das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wegen eines Finanzvergehens zustünde, wenn dieses nicht von den Gerichten zu ahnden wäre.*

*§ 197 Abs. 1 FinStrG: Die Gerichte und die Staatsanwaltschaften können bei der Verfolgung der Finanzvergehen die Hilfe der Finanzstrafbehörden, der Zollämter, der Zollwache und ihrer Organe in Anspruch nehmen. Der Hilfe der Sicherheitsbehörden und ihrer Organe dürfen sich die Gerichte und Staatsanwaltschaften nur bedienen, wenn die Finanzstrafbehörden, die Zollämter, die Zollwache oder ihre Organe nicht rechtzeitig zu erreichen sind; sie können sich aber der Sicherheitsbehörden und ihrer Organe stets bedienen, wenn das aufzuklärende Finanzvergehen zugleich auch den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt, die kein Finanzvergehen ist.*

*Abs. 2: Die im Abs. 1 genannten Behörden und Organe der Bundesfinanzverwaltung haben, soweit im Abs. 3 nicht anderes bestimmt ist, eine Tätigkeit zur Aufklärung des Vergehens nur so weit zu entfalten, als das Gericht oder die Staatsanwaltschaft darum ersucht.*

Damit ist ersichtlich, dass die Finanzstrafbehörden nach Anzeigerstattung an die Staatsanwaltschaft nur in deren Auftrag oder im Auftrag des Gerichts weitere Tätigkeiten zur Aufklärung eines Finanzvergehens vornehmen durften. Herr des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens ist somit nicht die Behörde, sondern das Gericht bzw. die Staatsanwaltschaft.

Ein bedeutende Änderung im Zusammenspiel Finanzstrafbehörde, Staatsanwaltschaft und Gericht ergab sich in der Folge durch die Finanzstrafgesetznovelle 2007, BGBl I 2007/44 ab 1.1.2008.

Rechtliche Grundlagen ab 1.1.2008:

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.*

*Abs. 2: Ergibt diese Prüfung, dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist, so hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes zu führen.*

Gemäß § 195 Abs. 1 FinStrG gelten, soweit im Folgenden nicht etwas Besonderes vorgeschrieben ist, für das Verfahren wegen gerichtlich strafbarer Finanzvergehen die Bestimmungen der Strafprozessordnung.

Gemäß § 196 Abs. 1 FinStrG werden bei der Aufklärung und Verfolgung gerichtlich strafbarer Finanzvergehen die Finanzstrafbehörden im Dienste der Strafrechtspflege (Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG) tätig. Die in der Strafprozessordnung der Kriminalpolizei zukommenden Aufgaben und Befugnisse haben bei gerichtlich strafbaren Finanzvergehen an Stelle der Kriminalpolizei die Finanzstrafbehörden und ihre Organe wahrzunehmen.

Abs. 3: Wo in den folgenden Bestimmungen die Finanzstrafbehörde genannt wird, ist darunter die Behörde erster Instanz zu verstehen, der das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wegen eines Finanzvergehens zustünde, wenn dieses nicht von den Gerichten zu ahnden wäre.

Gemäß § 48 Abs. 1 Z 1 StPO ist „Beschuldigter“ jede Person, die auf Grund bestimmter Tatsachen konkret verdächtig ist, eine strafbare Handlung begangen zu haben, sobald gegen sie wegen dieses Verdachts ermittelt oder Zwang ausgeübt wird.

Gemäß § 100 Abs. 1 StPO hat die Kriminalpolizei Ermittlungen aktenmäßig festzuhalten, sodass Anlass, Durchführung und Ergebnis dieser Ermittlungen nachvollzogen werden können. Die Ausübung von Zwang und von Befugnissen, die mit einem Eingriff in Rechte verbunden sind, hat sie zu begründen.

Abs. 2: Die Kriminalpolizei hat der Staatsanwaltschaft schriftlich (Abs. 1) oder im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung zu berichten, wenn und sobald 1. sie vom Verdacht eines schwer wiegenden Verbrechens oder einer sonstigen Straftat von besonderem öffentlichen Interesse (§ 101 Abs. 2 zweiter Satz) Kenntnis erlangt (Anfallsbericht), 2. eine Anordnung oder Genehmigung der Staatsanwaltschaft oder eine Entscheidung des Gerichts erforderlich oder zweckmäßig ist oder die Staatsanwaltschaft einen Bericht verlangt (Anlassbericht), 3. in einem Verfahren gegen eine bestimmte Person seit der ersten gegen sie gerichteten Ermittlung drei Monate abgelaufen sind, ohne dass berichtet worden ist, oder seit dem letzten Bericht drei Monate vergangen sind (Zwischenbericht), 4. Sachverhalt und Tatverdacht soweit geklärt scheinen, dass eine Entscheidung der Staatsanwaltschaft über Anklage, Rücktritt von Verfolgung, Einstellen oder Abbrechen des Verfahrens ergehen kann (Abschlussbericht).

Ab 1.1.2008 hatte die Finanzstrafbehörde nunmehr bei Verdacht eines in die Zuständigkeit des Gerichtes fallenden Finanzvergehens gegebenenfalls nach § 100 StPO einen Anfallsbericht zu erstatten, nach § 100 Abs. 2 Z 3 in einem Verfahren gegen eine bestimmte Person, wenn seit der ersten gegen sie gerichteten Ermittlung drei Monate abgelaufen sind, ohne dass berichtet worden ist, oder seit dem letzten Bericht drei Monate vergangen sind, Zwischenbericht zu erstatten und nach § 100 Abs. 2 Z 4, wenn Sachverhalt und Tatverdacht soweit geklärt scheinen, dass eine Entscheidung der Staatsanwaltschaft über Anklage, Rücktritt von Verfolgung, Einstellen oder Abbrechen des Verfahrens ergehen kann, Abschlussbericht zu erstatten.

Das Wort „Schlussbericht“ kam im Finanzstrafgesetz nie vor.

Was nunmehr die Finanzstrafbehörde eklatant von der Kriminalpolizei, die namentlich in § 100 StPO genannt ist, unterscheidet, ist der Umstand, dass die Aufgabenerfüllung der Abgabenbehörde im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eines Abgabepflichtigen, bei dem ein Strafverfahren anhängig gemacht wurde, von den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes und den Bestimmungen der StPO unberührt bleibt.

Zu welchem Zeitpunkt ist daher ein Abschlussbericht der Finanzstrafbehörde zu erstatten, wenn eben parallel Ermittlungen durch die Finanzstrafbehörde und die Abgabenbehörde getätigt werden können, bzw. in einem Rechtsmittelverfahren gegen eine Abgabenfestsetzung auch dem Bundesfinanzgericht als Tatsacheninstanz Ermittlungsaufgaben zukommen?

Eine detaillierte gesetzliche Regelung gibt es dazu nicht.

Die Ermittlungstätigkeit der für die Finanzstrafbehörde des für den Bf. zuständigen Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf im Gerichtsauftrag agiert habenden Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Wien 1 war mit Legung deren abschließenden Berichts vom 22.4.2003 beendet.

Traditionell wird jedoch von der Staatsanwaltschaft weiterhin - wohl um Doppelgleisigkeiten zu vermeiden - die Rechtskraft der Abgabenbescheide und damit das Ende eines Rechtsmittelverfahrens abgewartet.

Im Gegensatz zum klaren Aufgabenbereich der Kriminalpolizei, die nach Abschluss ihrer eigenen Ermittlungen Abschlussbericht erstattet, wird somit in der Praxis regelmäßig eine weitere Berichtspflicht der Finanzstrafbehörde a) bei einem noch offenen Verfahren zur Abgabenfestsetzung bzw. einem behördlichen Rechtsmittelverfahren gegen die Abgabenfestsetzung über den Stand weiterer Ermittlungen der Abgabenbehörde (am 22.7.2003 und 20.8.2003 hat es beispielsweise Besprechungen zwischen Vertretern des Bf. und der Abgabenbehörde gegeben, die als Unterbrechungshandlung hinsichtlich der Festsetzungsverjährung zur Einkommensteuer 1998 gewertet wurden, siehe Berufungsentscheidung zu RV/1173-W/04, Blatt 401, 402 des Aktes RV/7102486/2014), b) bei einem Rechtsmittelverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat und c) nunmehr hinsichtlich eines offenen Beschwerdeverfahrens beim Bundesfinanzgericht abgeleitet.

Die Finanzstrafbehörde hat weder einen Rechtsanspruch darauf, über laufende Ermittlungen in einem Rechtsmittelverfahren gegen eine Abgabenfestsetzung zeitnah in Kenntnis gesetzt zu werden, noch einen Einfluss auf die Dauer eines solchen Rechtsmittelverfahrens, wie verfahrensgegenständlich immer wieder auch an die Staatsanwaltschaft und das Gericht berichtet wurde.

Es steht allein im Rahmen der Entscheidungsbefugnis der Staatsanwaltschaft bzw. des Landesgerichtes für Strafsachen, ob die Rechtskraft der Abgabenbescheide als qualifizierte Vorprüfung des objektiven Tatbestandes im Einzelfall abgewartet wird oder

ob gegebenenfalls ein Sachverständiger zur Unterstützung der Entscheidungsfindung herangezogen wird.

Gerichtliche Finanzstrafverfahren unterliegen keiner absoluten Verjährung, daher ist es rechtlich gedeckt, auch den Ausgang von Rechtsmittelverfahren in Abgabenfestsetzungsverfahren abzuwarten.

Ermittelnd tätig war bis April 2003 die Prüfungsabteilung Strafsachen, nach Ergehen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates am 4.12.2007 wurde nunmehr 2008 die Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, die zuvor in die Fallbearbeitung nicht eingebunden war, aufgefordert, einen Abschlussbericht zu erstatten, wobei die Unterlagen, die dem Unabhängigen Finanzsenat zu Verfügung gestanden sind, bzw. die Akten des Rechtsmittelverfahrens im Beschwerdeverfahren vom Verwaltungsgerichtshof benötigt wurden.

Das Schreiben des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf an den Unabhängigen Finanzsenat vom 12.11.2008 gibt unzweifelhaft darüber Auskunft, dass auf Entscheidung des zuständigen Staatsanwaltes das gerichtliche Finanzstrafverfahren bis zum Ergehen der VwGH-Entscheidung aufgeschoben werden sollte. Im Schreiben an das Landesgericht für Strafsachen Wien vom 28.4.2009 hält die Staatsanwaltschaft Wien expressis verbis fest, dass ein sinnvoller Schlussbericht vor Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht erstattet werden könne.

Diese Entscheidung wurde erst durch den Beschluss des Oberlandesgerichtes am 27.11.2009 außer Kraft gesetzt.

Der Behauptung des Bf., dass das am 9.10.2001 wegen des Verdachtes auf Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG anhängig gewordene gerichtliche Strafverfahren durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) bzw. die Finanzstrafbehörde Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf in rechtswidriger Weise blockiert worden sei, kommt somit keine Berechtigung zu. Es ging nicht um die Berechnung eines strafbestimmenden Wertbetrages durch ein Aufsplitten in strafrechtlich relevante Fakten und rein steuerrechtlich bedeutsame Fakten eines Prüfungsberichtes, sondern um eine Ja- oder Nein-Frage hinsichtlich einer bestehenden und nicht wahrgenommenen Steuerpflicht.

#### **4. Verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren des Bf. (?):**

*§ 259 StPO: Der Angeklagte wird durch Urteil des Schöffengerichts von der Anklage freigesprochen:*

- 1. wenn sich zeigt, dass das Strafverfahren ohne den Antrag eines gesetzlich berechtigten Anklägers eingeleitet oder gegen dessen Willen fortgesetzt worden sei;*
- 2. wenn der Ankläger nach Eröffnung der Hauptverhandlung und ehe das Schöffengericht sich zur Schöpfung des Urteiles zurückzieht, von der Anklage zurücktritt;*
- 3. wenn das Schöffengericht erkennt, dass die der Anklage zugrunde liegende Tat vom Gesetze nicht mit Strafe bedroht oder der Tatbestand nicht hergestellt oder nicht erwiesen sei, dass der Angeklagte die ihm zur Last gelegte Tat begangen habe, oder*

dass Umstände vorliegen, durch die die Strafbarkeit aufgehoben oder die Verfolgung aus anderen als den unter Z 1 und 2 angegebenen Gründen ausgeschlossen ist.

§ 214 Abs. 1 FinStrG: Der Freispruch wegen Unzuständigkeit der Gerichte zur Ahndung eines Finanzvergehens steht der Verurteilung wegen einer anderen strafbaren Handlung nicht entgegen, deren sich der Angeklagte durch dieselbe Tat schuldig gemacht hat.

§ 31 Abs. 1 FinStrG: Die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist;
- c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist;
- d) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90d Abs. 1 und 3 StPO).

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind.

Abs. 6: Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten dem Sinne nach auch für die Nebenbeteiligten (§ 76) und für das selbständige Verfahren (§§ 148 und 243).

§ 54 Abs. 5 FinStrG: Wird durch die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren gemäß § 202 Abs. 1 eingestellt oder wird das gerichtliche Verfahren rechtskräftig durch eine Entscheidung, die auf der Ablehnung der Zuständigkeit beruht (Unzuständigkeitsentscheidung), beendet, so hat die Finanzstrafbehörde das Finanzstrafverfahren fortzusetzen; einer Bestrafung darf aber kein höherer

*strafbestimmender Wertbetrag zugrunde gelegt werden, als er der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit entspricht. Der unterbrochene Strafvollzug ist fortzusetzen.*

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 13.9.2012 zu GZ-1 wurde der Bf. im zweiten Rechtsgang gemäß § 214 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes freigesprochen.

Zu den ihm zur Last gelegten Taten der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer 1997 und 1998 ist ergänzend auszuführen:

Die Verjährung begann für die Einkommensteuerverkürzung für das Jahr 1997 mit der Zustellung des erwirkten unrichtigen Erstbescheides vom 14.1.1999 zu laufen, wobei zur 10-jährigen Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG für verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG die Zeit hinzuzurechnen ist, die ein Beschwerdeverfahren beim Verwaltungsgerichtshof im Abgabenverfahren gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 4. Dezember 2007, RV/1173-W/04, anhängig war. Die Beschwerde wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, abgewiesen.

Somit ist verfahrensgegenständlich nach ca. 13 Jahren die absolute Verjährung dieser Tat in Zuständigkeit der Behörde eingetreten (sollte man Fahrlässigkeit als Verschuldensform unterstellen).

Im Zeitpunkt der Erlassung der Unzuständigkeitsentscheidung durch das Gericht bestand keine Fortsetzungsmöglichkeit in Zuständigkeit der Behörde hinsichtlich einer Tat betreffend die fahrlässige Verkürzung der Einkommensteuer 1997, da bereits absolute Verjährung als Strafaufhebungsgrund eingetreten war.

Für das Jahr 1998 liegt infolge Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung und erstmaligen Abgabenfestsetzung nach Abschluss der Prüfungshandlungen am 8.6.2004 lediglich der Versuch der Verkürzung der Einkommensteuer vor.

Ein fahrlässiger Versuch der Verkürzung der Einkommensteuer ist der Rechtsordnung fremd, somit war auch diesbezüglich keine Fortsetzungsmöglichkeit eines Verfahrens durch die Finanzstrafbehörde gegeben.

Das Gericht hätte somit bei näherer Prüfung eines verbleibenden, in die Zuständigkeit der Behörde fallenden Tatverdachtes zu dem Schluss kommen müssen, dass bei Verneinung des Verschuldens (der vorsätzlichen Begehung) nach § 259 StPO mit einem Freispruch vorzugehen ist, weil kein Verfahren von der Finanzstrafbehörde nach § 54 Abs. 5 FinStrG fortgesetzt werden konnte.

Dem Bf. wäre es jedoch auch offen gestanden, im Wege einer Nichtigkeitsbeschwerde gegen das Urteil einen Freispruch nach der zutreffenden Bestimmung zu erwirken.

Vollkommen unverständlich ist, wieso er seine Rechtslage nicht bereits zeitnah nach Ergehen des Unzuständigkeitsurteils (13.9.2012) mit der Finanzstrafbehörde abgeklärt hat, sondern erst fast 4 Jahre später am 4.7.2016 einen Antrag auf Einstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens einbrachte.

*Gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG gilt: Wenn im Zuge des Untersuchungsverfahrens festgestellt wird, dass die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann oder dass einer der im § 82 Abs. 3 lit. b bis e genannten Gründe vorliegt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren mit Bescheid einzustellen. Ausfertigungen des Bescheides sind dem Beschuldigten und den gemäß § 122 dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten zuzustellen. Gegen diesen Bescheid ist ein Rechtsmittel unzulässig. Der Beschuldigte hat nach Ablauf von sechs Monaten ab der Einleitung des Finanzstrafverfahrens oder der Rechtskraft der Entscheidung über einen solchen Antrag das Recht, die Einstellung des Untersuchungsverfahrens aus den oben genannten Gründen zu beantragen. Die Abweisung dieses Antrags hat mit Bescheid zu erfolgen. Nach Abschluss des Untersuchungsverfahrens noch unerledigte Anträge auf Einstellung oder Beschwerden gegen Abweisungsbescheide sind gegenstandslos.*

Sieht man die Prüfung der Verjährung als Teil eines behördlichen Untersuchungsverfahrens an, so war dies bereits mit der Feststellung, dass eine Fortsetzung wegen absoluter Verjährung nicht mehr zulässig ist, abgeschlossen und somit der Antrag nach § 124 Abs. 1 FinStrG gegenstandslos.

##### **5. Abgabeneinhebung:**

Die Festsetzung der vom Nachsichtsbegehren umfassten Abgabenschuldigkeiten erfolgte mit Bescheiden vom 8.6.2004. Die Abgabenschuldigkeiten für 1997 und 1998 in der Gesamthöhe von € 756.197,25 haften weiterhin zur Gänze aus.

##### **6. Zusammenfassung zu den vom VwGH beanstandeten Feststellungsmängeln im ersten Rechtsgang:**

Gegen den Bf. war von Oktober 2001 bis September 2012, somit in einem Zeitraum von fast genau 11 Jahren ein gerichtliches Finanzstrafverfahren anhängig. Die lange Verfahrensdauer ist bedauerlich, aber gesetzlich gedeckt, da das gerichtliche Finanzstrafverfahren keine absolute Verjährung kennt. Ein rechtswidriges Blockieren des Strafverfahrens durch die Finanzstrafbehörde liegt nicht vor. Die Prüfungsabteilung Strafsachen hat nach Abschluss ihrer Ermittlungen Bericht an die Staatsanwaltschaft erstattet, ist den Aufforderungen der Staatsanwaltschaft und des Gerichtes über den weiteren Fortgang, wie oben detailliert festgehalten, des parallel ablaufenden Abgabenfestsetzungsverfahrens und nicht weiterer finanzstrafrechtlicher Ermittlungen, Bericht zu erstatten nachgekommen. In der Folge wurde direkt durch den Unabhängigen Finanzsenat die Berufungsentscheidung im Abgabenrechtsmittelverfahren dem Gericht übermittelt und auch rechtsrichtig durch die Staatsanwaltschaft und nicht durch die Finanzstrafbehörde entschieden, dass in diesem Einzelfall auch noch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs abgewartet werden sollte.

In dieser Finanzstrafsache ging es grob eingeteilt nicht um die Bewertung einzelner Fakten und die Berechnung eines strafbestimmenden Wertbetrages unter Ausscheidung von strafrechtlich nicht relevanten Prüfungsfeststellungen, sondern um die Lösung verschiedener Rechtsfragen (beginnend mit der Frage nach dem zuständigen Finanzamt

und der Prüfung einer allfälligen Festsetzungsverjährung) im Zusammenhang mit einem Sachverhalt mit Auslandsbezug und damit erschweren Ermittlungsbedingungen, also schon hinsichtlich des objektiven Tatbestandes gesamt um die Frage „ja“ oder „nein“ mit Einwand der Verfassungswidrigkeit bzw. Unionsrechtswidrigkeit der Abgabenvorschreibung.

Dass auf den Bf. Druck ausgeübt worden sein könnte, damit er die Abgabenschuldigkeiten entrichte und ihm für diesen Fall ein die subjektive Tatseite verneinender Bericht an die Staatsanwaltschaft bzw. das Gericht in Aussicht gestellt worden wäre, ergibt sich aus den dem BFG zur Verfügung stehenden Akten nicht. Diese Anschuldigung wurde auch niemals dahingehend konkretisiert, dass ein Organwälter namentlich dieses Verhaltens bezichtigt wurde.

Besonderheiten in der „Durchsetzung des Abgabenanspruches“ ergeben sich objektiv naturgemäß immer dann in einem höheren Ausmaß, wenn eine Person durch ein anhängiges Strafverfahren an der weiteren Ausübung ihres Berufes gehindert ist, z.B. auch bei einem Arzt, dem ein Behandlungsfehler vorgeworfen wird.

Besonderheiten in der Durchsetzung des Abgabenanspruches, die auf einem Verhalten der Finanzbehörde beruhen und damit eine sachliche Unbilligkeit begründen, liegen jedoch verfahrensgegenständlich nicht vor.

## **7. Aktuelle Finanzlage**

Der Bf. ist im fortgesetzten Verfahren seiner Verpflichtung nachgekommen, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen. Dabei gab er bekannt, weder über Einkünfte noch Vermögen zu verfügen. Seine Lebenshaltungskosten bestreite er durch unregelmäßige Zuwendungen von Freunden und Verwandten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt der Tatbestand der „Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles“ das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen oder des Steuergegenstandes gelegenen Sachverhaltselementes voraus, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde (VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190).

Ein Vermögensverlust für sich allein stellt keinen Grund für eine Abgabennachsicht dar. Nur dann, wenn sich durch die Vermögenseinbuße oder durch andere Ereignisse die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Abgabepflichtigen derart verschlechtern, dass ihm die Entrichtung von Abgaben nicht mehr zugemutet werden kann, liegen Gründe vor, die die Abgabeneinhebung aus persönlichen Gründen als unbillig erscheinen lassen können (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125).

Eine persönliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung kann aber dennoch nicht angenommen werden, weil der Bf. nach eigenen Angaben derzeit über überhaupt kein Vermögen und keine Einkünfte verfügt und es infolge der deshalb vorliegenden

Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keiner Auswirkung der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage des Nachsichtswerbers kommen kann (VwGH 22.9.2000, 95/15/0090).

## **8. Verlust der beruflichen Zulassung und Schädlichkeit für die Wiederaufnahme der Berufstätigkeit sowie Unmöglichkeit der Weiterführung des Amtshaftungsanspruches und drohender Verlust der Wohnmöglichkeit**

Der Bf. hat sehr ausführlich und detailliert beschrieben, dass er durch das gerichtliche Finanzstrafverfahren und die finanzbehördlichen Einbringungsmaßnahmen den „fit and proper“-Kriterien nicht mehr entsprochen habe und daher seit 2001 nicht mehr in der Lage gewesen sei, seinen erlernten Beruf als Bankenvorstand auszuüben, weil die Zulassung geordnete wirtschaftliche Verhältnisse voraussetze. Im Falle eines Konkursverfahrens sei das Berufsverbot endgültig, weil es sich bei der Konkurseröffnung eindeutig um einen Ausschließungsgrund für die berufliche Zulassung handle.

Strittig ist, ob das Vorbringen, das Finanzstrafverfahren habe ihn an seiner bisherigen Berufsausübung gehindert, geeignet ist, eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu begründen.

Dem Hinweis des Bf. auf die Entscheidung des VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0259, wonach der dortige Beschwerdeführer die persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung damit begründete, dass er infolge des Gebührenstreits und seiner Erkrankung keine Aufträge mehr erhalten hat und gezwungen war, seinen Betrieb einzustellen, ist zu entgegnen, dass es dem Bf. im gegenständlichen Fall durchaus möglich gewesen wäre, auf dem Arbeitsmarkt adäquate Beschäftigungsmöglichkeiten zu finden.

Dies ergibt sich aus dem im Amtshaftungsverfahren vom Landesgericht für Zivilrechtssachen eingeholten berufskundlichen Sachverständigengutachten vom 15.4.2016:

### *„Zusammenfassung:*

*Auf der Grundlage sämtlicher vorliegender objektivierbarer Beurteilungsfaktoren ist somit aus berufskundlicher Sicht abschließend festzustellen, dass der derzeit 54-jährige Herr Bf. bei intensiver persönlicher Arbeitsplatzsuche mit hoher Wahrscheinlichkeit (ca. 80%)*

- 1) ab Einleitung des Finanzstrafverfahrens (unabhängig von der Höhe seiner Finanzschuld) zwar nicht eine seiner zuletzt unselbstständig ausgeübten Positionen, aber in einem verwandten vergleichbaren Wirkungsbereich eine Beschäftigung hätte erlangen können,*
- 2) bei einem Freispruch in angemessener Zeit (ca. 2-3 Jahre) eine seinen früheren Positionen entsprechende Beschäftigung hätte erlangen können,*
- 3) auch nach dem rechtskräftigen Freispruch ab 2013 eine seinen früheren Positionen entsprechende Position hätte erlangen können,*

*allerdings ab 23.9.2007 bis 31.12.2012 einen monatlichen Verdienstentgang von € 5.800,00 in Kauf nehmen musste.*

*Diese berufskundliche Beurteilung erfolgt unter besonderer Berücksichtigung der auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt vorherrschenden Einstellungsbedingungen, nimmt Bezug auf das persönliche Bewerberprofil von Herrn Bf. sowie auf die aktuelle Arbeitsmarktsituation ab Eröffnung des Finanzstrafverfahrens gegen den Kläger 2001 bis dato.“*

Da eine vollkommene Unvermittelbarkeit des Bf. auf dem Arbeitsmarkt somit nicht vorliegt und er auch nicht gezwungen gewesen wäre, trotz des zeitweiligen Ausschlusses einer Ausübung seiner früheren Position wegen der Nichterfüllung der „fit and proper“-Kriterien überhaupt keine Beschäftigung auszuüben, zumal ...

*„.... die Entwicklung der internationalen Compliance-Vorschriften für Inhaber von Schlüsselfunktionen erst durch die Finanzkrise intensiviert und die EBA-Leitlinien der EU erst am 22.11.2012 veröffentlicht und in einigen Ländern erst 2013 in nationales Recht überführt wurden“.*

Darüber hinaus hatte der Bf. laut dem Sachverständigengutachten bereits vor Einleitung des Finanzstrafverfahrens 2001, nämlich ...

*„.... seit Beendigung des Bank-1-Vertrages in Wien (08/1998) keine weitere unselbstständige Beschäftigung angenommen“ ...*

..., weshalb von einer durch das Strafverfahren erzwungenen Beendigung seiner Karriere als Bankenvorstand keine Rede sein kann.

*„So war es dem Kläger aufgrund des nationalen beruflichen Hintergrundes und seines internationalen Netzwerkes mit hoher Wahrscheinlichkeit möglich, am liberalen, von der EU relativ emanzipierten, 2001 noch tendenziell Compliance-freien Finanzplatz London bzw. grundsätzlich im internationalen Finanzwesen (geographisch unabhängig) eine selbstständige Beratungstätigkeit für (internationale, auch außereuropäische) Finanzinstitute bzw. in der Vermögensberatung zu finden bzw. auszuüben.“*

*„Neben seiner insgesamt beeindruckenden Finanzkarriere prädestinieren ihn speziell seine außereuropäischen Erfahrungen (Lateinamerika, Afrika) für derartige Tätigkeiten, für die (besonders zum damaligen Zeitpunkt) Fachkenntnisse gegenüber etwaigen Compliance-Beschränkungen vor allem im Beratungsbereich deutlich höher bewertet wurden.“*

Dem weiteren Einwand, dass ihm im Falle der Eröffnung eines Privatkurses sowohl die Weiterführung des Amtshaftungsverfahrens verwehrt werde als auch der Verlust seiner Mietwohnung drohe, ist zu entgegnen, dass ein Konkursverfahren nicht drohen kann, weil aufgrund der fehlenden Kostendeckung, da der Bf. weder über Einkünfte noch Vermögen verfügt, ein solches gar nicht eröffnet werden würde. Auch unter Berücksichtigung der im Amtshaftungsverfahren streitgegenständlichen Forderung käme es zu keinem

Konkursverfahren, da die Finanzbehörde die einzige Gläubigerin ist und die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten dann im Wege von eigenen Vollstreckungsmaßnahmen hereinbringen könnte.

Auch aus dem im gegenständlichen Nachsichtsverfahren ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.2016, Ra 2015/13/0044, worin dieser judizierte, dass eine Unbilligkeit vorliegen kann, wenn Maßnahmen zur Hereinbringung der Forderung für den Bf. dem endgültigen Verlust der beruflichen Zulassung gleichkommen würden, lässt sich für den Bf. nichts gewinnen, weil nach dem genannten Sachverständigengutachten durch das Bestehen der Abgabenschuld die berufliche oder wirtschaftliche Existenz des Abgabepflichtigen wegen der nach wie vor intakten Möglichkeit der Aufnahme von Beratungstätigkeiten oder anderen zumutbaren Beschäftigungen eben nicht gefährdet wird:

*„Der Bestand der Steuerschuld alleine verhindert im konkreten Fall nicht die Beschäftigung in unselbstständiger Schlüsselfunktion im Finanzsektor.*

*Dieses Kriterium wird nicht expressis verbis in den beiden oben angeführten Beilagen (...) genannt.*

*Die beiden weiteren Ablehnungen zur Fortsetzung der Verhandlungen (...) beziehen sich ausschließlich auf das laufende Strafverfahren und nicht auf eine bestehende Finanzschuld.*

*Die Finanzschuld muss in Relation zum Einkommen sowie etwaigem Vermögen des Klägers (zuletzt Abfindung aus der Bank-1-Vertragsauflösung) beurteilt werden und ist in diesem Sinne vernachlässigbar. Ein hierzu befragter Personalist sieht die Steuerschuld als Einstellungshindernis, die anderen fünf nicht.“*

## **9. Zusammenfassung**

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Gesamtschau aller vorgebrachten Einwendungen ergab, dass die Einhebung der verfahrensgegenständlichen Abgabenschulden weder sachlich noch persönlich unbillig im Sinne des § 236 BAO ist.

## **10. Ermessen**

Obwohl die Nachsichtsvoraussetzung der Unbilligkeit nicht gegeben ist, wird informativ festgestellt, dass auch im Falle der Unbilligkeit der Einhebung der zugrunde liegenden Einkommensteuern 1997 und 1998 der Beschwerde des Bf. im Rahmen des Ermessens ebenso keine Folge gegeben werden könnte:

Dem Vorbringen des Bf., dass in der Bewilligung der Nachsicht der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten ein Sanierungseffekt läge, da andere Verbindlichkeiten nicht bestünden, wäre zwar zu folgen, weil der Erlass der Abgabenschuld gerade dazu geeignet ist, eine ins Gewicht fallende Stabilisierung der wirtschaftlichen Lage des Bf. herbeizuführen (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094).

Bei der Ermessensübung wäre jedoch auch das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Dabei wäre festzustellen, dass dem Bf. zwar aufgrund des Freispruches des Landesgerichtes für Strafsachen Wien keine Hinterziehung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, bei der eine Nachsicht im Allgemeinen nicht in Betracht käme (vgl. nochmals VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077), zur Last liegt, jedoch müssten ihm wegen der unrichtigen Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 1997 und der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 1998, da die aufgrund der Missbrauchsbestimmungen der §§ 21 und 22 BAO dem Bf. zuzurechnenden Einkünfte der liechtensteinischen T-AG nicht deklariert wurden, Verletzungen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten iSd § 119 BAO vorgeworfen werden (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 236 Tz 16).

Weiters hätte nicht unberücksichtigt bleiben können, dass der Bf. einwandte, im Falle des Obsiegens im anhängigen Amtshaftungsverfahren die nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entrichten zu wollen. Einer Nachsichtsbewilligung vor Entscheidung über die Amtshaftungsklage könnte daher auch im Rahmen des Ermessens nicht entsprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Eine zur Revision berechtigende Rechtsfrage liegt nicht vor, im zweiten Rechtsgang waren lediglich Feststellungen zu Besonderheiten im Einzelfall hinsichtlich einer behaupteten Einflussnahme der Finanzbehörde auf die Dauer des Finanzstrafverfahrens zur Ausübung von Druck auf den Bf. zur Hereinbringung der offenen Abgabenforderung nachzuholen.

Wien, am 23. Februar 2017

