

*Universitätsprofessor
Dr. Michael Tanzer
Institut für Finanzrecht
Universität Wien*

**GUTACHTEN ZU STEUERRECHTLICHEN FRAGEN BETREFFEND
DAS UNTERBLEIBEN DER RÜCKSTELLUNG DES HAUSES IN WIEN
I., ELISABETHSTRASSE 18**

I. SACHVERHALT UND AUFTRAG

Bereits im April 1938, also kurz nach der nationalsozialistischen Machtergreifung in Österreich, wurde gegen den tschechoslowakischen Staatsangehörigen jüdischer Abkunft Ferdinand Bloch-Bauer (im Folgenden: „FBB“), ein Steuerstrafverfahren eröffnet und im folgenden Monat eine Steuerstrafforderung von RM 700.000.- festgesetzt. Unter einem erfolgte die Vormerkung eines Pfandrechtes im Grundbuch ob der im Alleineigentum des FBB stehenden und bisher lastenfrei gewesenen Liegenschaft in Wien I., Elisabethstraße 18 zwecks Sicherung dieses Anspruchs. Gegenstand des seinerzeitigen Strafverfahrens war der Vorwurf der Hinterziehung von Ertrags- und Vermögenssteuern in den Jahren 1927 bis 1937. Ferdinand Bloch-Bauer sollte die fraglichen Abgaben dadurch verkürzt haben, dass er Zahlungen an verschiedene Einrichtungen und Persönlichkeiten, vor allem im damaligen österreichischen „Ständestaat“ der Jahre 1934 bis 1938, geleistet haben wollte, die Empfänger aber unbenannt geblieben seien, sodass die entsprechenden Beträge letztlich ihm und der von ihm beherrscht gewesenen „Österreichischen Zuckerindustrie Aktiengesellschaft“ (ÖZIAG) zuzurechnen gewesen wären.

Am Ende des Verfahrens stand eine Unterwerfungsverhandlung, die am 5. April 1940 gegen den bereits abwesenden und daher nur anwaltlich vertretenen FBB abgehalten wurde. Die (Personal-)Einkommensteuer wurde mit einem Betrag von RM 711.583.- und die Steuerstrafe mit RM 300.000.- bestimmt. Im Zuge dieser Verhandlung verpflichtete sich FBB unter anderem dazu, die Liegenschaft in Wien I., Elisabethstraße 18 zur Deckung der Steuer- und Strafschulden zu veräußern. Dies geschah auch im November desselben Jahres, wobei die Deutsche Reichsbahn das Objekt um einen Kaufpreis von RM

250.000.- erwarb. Die von der Käuferin nicht übernommenen Grundstückslasten, welche die Steuer-(straft-)Forderungen sicherstellen sollten, wurden in der Folge gelöscht. Im Jahr 1943 schlug der zuständige Oberfinanzpräsident auch die Restschulden an Steuern, die nach der erzwungenen Versilberung des Vermögens von FBB noch verblieben sein sollten, in Höhe von RM 297.133,07.- nieder. Die Strafschuldigkeit dürfte nach der vorliegenden Aktenlage schon durch Entrichtung im Zuge der erzwungenen Vermögensverwertung getilgt gewesen sein.

Nach Gründung der Zweiten Republik gab deren Finanzverwaltung im Jahr 1946 den niedergeschlagen gewesenen Rückstand dem Rechtsanwalt Dr. Gustav Rinesch (im Folgenden: „RA“) als Rechtsvertreter der Erben nach dem zwischenzeitig verstorbenen FBB bekannt. Dieser brachte daraufhin im Jahr 1948 ein Ansuchen um dessen Erlass zufolge Unbilligkeit der Einhebung gemäß § 131 der rechtsübergeleiteten Reichsabgabenordnung (RAO) ein, das nach der dem Gutachter vorliegenden Aktenlage unerledigt geblieben ist. In dem gleichen Jahr erhob der RA eine Aufsichtsbeschwerde gegen das seinerzeitige Steuer-(straft-)Verfahren bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und das Burgenland, in der er verschiedene Mängel rügte. Besondere Vorwürfe eines rassistisch-politisch motivierten Vorgehens der deutschen Reichsbehörden wurden darin allerdings nicht erhoben. Die Beschwerde schloss vielmehr mit dem Antrag, es möge tätige Reue auf Seiten FBB festgestellt werden. Erst in dem folgenden Rückstellungsverfahren, das auch die Liegenschaft Elisabethstraße 18 betraf, wurde die Einleitung des Steuer-(straft-)Verfahrens als eine der Verfolgungsmaßnahmen des Nationalsozialismus gegenüber Juden bezeichnet und dies auch im Einzelnen zu begründen versucht. Die Finanzprokuratur strebte daraufhin in ihrer Eigenschaft als Vertreterin der Republik Österreich als Verfahrensgegnerin einen Rückstellungsvergleich an; (erst) im Zuge der diesbezüglichen Verhandlungen wurde von dem RA überdies die Verjährung des Steuerrückstandes aus der NS-Zeit behauptet. Am 27. Juli 1956 kam es schlussendlich zu der angestrebten vergleichenden Bereinigung des Rückstellungsverfahrens, wobei im Wesentlichen folgendes vereinbart wurde:

1.) Rücknahme des Anspruchs der Erben nach FBB auf die Rückstellung der Liegenschaft in Wien I., Elisabethstraße 18.

2.) Rücknahme des Anspruchs der Republik Österreich auf die (restlichen) Aktien an der ÖZIAG.

3.) Zahlung eines Betrages von ATS 1.500.000.-, mit dem unter anderem auch der Steuerrückstand von ATS 297.133,07.- als entrichtet gelten sollte.

Die vorstehende Schilderung des Sachverhaltes stützt sich auf ein Memorandum des Allgemeinen Entschädigungsfonds, datiert mit 15. April 2005, welches dem

Gutachter ausgehändigt wurde. Näheres ist diesem Dokument samt einer ihm beigeschlossenen Urkundensammlung zu entnehmen.

Dem Gutachter wurden seitens der nunmehr befassten Schiedsinstanz für Naturalrestitution folgende Fragen vorgelegt:

A) Nach dem Zeitpunkt der Verjährung des Steuerrückstandes von seinerzeit RM 297.133,07.-.

Sowie für den Fall, dass die Verjährung nicht bis zu dem Zeitpunkt des Abschlusses des Rückstellungsvergleichs eingetreten sein sollte:

B) Nach der Rechtmäßigkeit des gegen FBB in den Jahren 1938 bis 1940 angestrengt gewesenen Steuer-(straf-)Verfahrens.

II. GUTACHTEN

Vorbemerkung

Da die Akten des ursprünglichen Steuer-(straf-)Verfahrens dem Gutachter nicht vorliegen, muss sich dieser in dem folgenden Befund auf Sekundärquellen stützen. Auch hinsichtlich des Vorgehens der Abgabenbehörden in der Zweiten Republik fehlt es an primären und lückenlosen Erkenntnisquellen. Dem Gutachten muss daher jene Unschärfe anhaften, die ein Arbeiten abgehoben von dem eigentlichen Aktenstand auszeichnet. Dennoch soll versucht werden, maßgebliche Eindrücke aus dem vorliegenden Bestand an Unterlagen zu gewinnen und zu begründen.

Ad A) Verjährung des Steuerrückstandes

Ohne weitere (mögliche) Prüfung geht der Gutachter davon aus, dass das reichsbehördliche Steuer-(straf-)verfahren gegen FBB seinerseits unter Beachtung der Verjährungsregeln des Rechts der Ersten Republik sowie des Deutschen Reichs abgeführt worden ist. Mangels gegenteiliger Anhalte muss solches angenommen werden. Nach 1945 ist überdies und nur mehr die Verjährung (der Einhebung) der niedergeschlagen gewesenen restlichen Steuerschuldigkeiten zu prüfen. Die aus dem Unterwerfungsverfahren des Jahres 1940 entsprungene Geldstrafe lässt sich so in ihrer Eintreibung nicht weiter verfolgen; es kann aber nach dem grundlegenden und in der Sachverhaltserzählung zu I. erwähnten Memorandum des Allgemeinen Entschädigungsfonds angenommen werden, dass diese bereits aus dem Erlös der Vollstreckungsmaßnahmen in der NS-Zeit getilgt worden ist.

Somit ist für die verjährungsrechtliche Beurteilung jedenfalls und vorerst die seinerzeitige deutsche Reichsabgabenordnung (RAO) in jener Fassung anzuwenden, mit der sie im untergegangenen Österreich eingeführt worden war, um nach der Wiedererlangung der Eigenstaatlichkeit Österreichs rechtsübergeleitet fort zu gelten. Fußend auf der RAO aus 1919 (§§ 120 ff) wurden hier die §§ 143 ff dieses Gesetzeswerks einschlägig. Die Verjährung brachte den betreffenden Steueranspruch zum Erlöschen (§ 148 Satz 1 RAO). Er lebte sodann nur insofern fort, als Leistungen trotz Verjährung nicht rückforderbar waren (so ausdrücklich § 148 Satz 2 RAO). Die Verjährungsfrist betrug allgemein fünf Jahre, verdoppelte sich aber bei hinterzogenen Abgaben auf zehn Jahre (§ 144 RAO). Dieser Unterschied wird im Gutachtensfall jedoch deshalb bedeutungslos, weil es bereits 1940 zur endgültigen Festsetzung der fraglichen Steuern samt Strafe gekommen ist. So hat der deutsche Reichsfinanzhof (RFH) im Jahr 1938 die Rechtsansicht vertreten, dass die besonders verlängerte Verjährungsfrist nur für die (erstmalige) Festsetzung hinterzogener Abgaben gelte, die Aufdeckung des Delikts aber aus hinterzogenen Steuern „normale“ Ansprüche mache, denen gegenüber es sinnwidrig sei, die Fristverlängerung fortwirken zu lassen (RFH 6. April 1938, VI 193/38, RStBl 1938, 513).

In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass das Institut der Verjährung im Abgabenrecht ursprünglich einheitlich gefasst gewesen ist, also die gegenwärtige Unterscheidung zwischen Bemessungsverjährung einerseits (§§ 207 ff BAO idGF; §§ 169 ff dAO idGF) und Einhebungsverjährung andererseits (§ 238 BAO idGF; §§ 228 ff dAO idGF) in Österreich und Deutschland so noch nicht getroffen war. Erst mit dem Abgabeneinhebungsgesetz (öBGBI 1949/103), kam es in Österreich zu jener Verselbständigung der Einhebungsverjährung, die bis dato in der Bundesabgabenordnung (BAO) anzutreffen ist und welchem Beispiel die deutsche Abgabenordnung aus 1977 (dAO; dBGBI 1976 I 613) gefolgt ist. So war es vordem erforderlich, das äußerlich einheitlich geformte Rechtsinstitut der Verjährung sinngerecht danach aufzuspalten, ob es sich um Steuerbemessungs-(Festsetzungs-)Akte gehandelt hat oder um die nachfolgende Einhebung. So sollte die bescheidförmige Festsetzung einer Abgabe unter einem den Lauf der Verjährungsfrist – nunmehr aber in Gestalt der „Verjährung des Steuerzahlungsanspruchs“ – neu beginnen lassen (vgl. *Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung-Kommentar⁹, Band I, Köln 1963, § 145 AO, Anm 3 Abs 1 auf S 476). Die Unterscheidung zwischen der Festsetzung einer Steuerschuld und deren Einhebung (Einbringung) wurde so schon vor der tatbestandsförmigen Trennung des Instituts der Verjährung getroffen, wenngleich der normative Hintergrund in Entsprechung zur bisherigen Übung erst später geschaffen worden ist (vgl. in diesem Sinne auch schon *Kapp*, Die Verjährung im Steuerrecht, DStZ 1940, 528, 530).

Mit dem Beginn des der Steuerbemessung im Unterwerfungsverfahren folgenden Jahres (1941) wurde daher eine fünf Jahre betragende Verjährungsfrist in Lauf gesetzt (arg § 147 Abs 3 RAO). Diese war mit Ablauf des Jahres 1945 erfüllt. Unterbrechungshandlungen sind für diesen Zeitraum nach dem vorliegenden Memorandum des Allgemeinen Entschädigungsfonds vom 15. April 2005 nicht feststellbar. Da auch die steuer-(straf-)schuldveranlasste Versilberung des Vermögens von FBB, in Sonderheit durch den unterwerfungsgegenständlichen Verkauf des Hauses in Wien I., Elisabethstraße 18, noch im Lauf des Jahres 1940 abgeschlossen gewesen sein dürfte, so vor allem neue Pfandrechte offenbar nicht (mehr) begründet worden sind, trat bereits ab dem Jahr 1941 gleichsam ein „Ruhe des Verfahrens“ ein.

Zwar erfolgte zwischenzeitig, nämlich im Jahr 1943, die Niederschlagung des verbliebenen Rückstandes gemäß § 130 RAO. Dieses Vorgehen hatte im gegenständlichen Fall zur Voraussetzung, dass eine weitere Beitreibung voraussichtlich erfolglos bleiben müsste. Im Gegensatz zur Abschreibung einer Steuerschuld gemäß dem gegenwärtigen § 235 (ö)BAO brachte die Niederschlagung einer Steuer nach dem seinerzeitigen § 130 RAO die Schuld als solche nicht zum Erlöschen; es handelte sich dabei vielmehr um eine behördeninterne Maßnahme, die den niedergeschlagenen Betrag „in der Sollkartei in Abgang gestellt hat“ (vgl § 126 der Beitreibungsordnung vom 23. Juni 1923, RMinBl 599, zur Zeit der Besetzung Österreichs idF der Verordnung vom 19. Januar 1927, RMinBl 23). Allerdings bestimmte § 30 BeitrO, dass das zuständige Finanzamt der Verjährung niedergeschlagener Steuern „in der Regel ihren Lauf lassen“, das heißt keine Unterbrechungshandlungen im Sinne von § 147 RAO setzen solle.

Nun bedeutete auch nach dem zeitgenössischen Rechtsverständnis die Niederschlagung einer Steuerschuld keineswegs eine Unterbrechung der diesbezüglichen Verjährung. Ganz im Gegenteil war dieses Vorgehen nicht auf eine, wenn auch spätere und zeitlich unabsehbare, Durchsetzung des fraglichen Steueranspruchs gerichtet; es entsprang vielmehr einer Resignation des Steuergläubigers, der zwar an seinem grundlegenden Anspruch festhalten wollte, diesen aber und zunächst aus der Gebarung zu nehmen allen Anlass sah. Eine „Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt“ (so § 147 Abs 1, letzter Satzteil RAO) war darin eben nicht zu erblicken. Der rein amtsinterne Akt der Niederschlagung hat allein den Zweck gehabt, das zuständige Finanzamt von der Verpflichtung zu (weiteren) Vollstreckungsmaßnahmen zu befreien, ohne Außenwirkungen herbeizuführen (vgl *Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung I⁹, § 130 AO, Anm 1 Abs 4 und Anm 3 Abs 1 auf S 422 f). Während etwa in der Gewährung der Aussetzung des Vollzugs eines Steuerbescheids im Rechtsmittelverfahren nach § 251 Satz 2 RAO eine nach außen in Erscheinung tretende „mittelbare Betonung“ des Bestehens des betreffenden Anspruchs

gelegen gewesen ist, waren bloß behördeninterne und verwaltungstechnische Vorgänge schon damals nicht geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, sofern sie nicht einen ganz bestimmten Steueranspruch durchsetzbar machen sollten (vgl auch *Schefold*, Erörterungen zur steuerlichen Anspruchsverjährung, StuW 1943 I Sp 607, 626, 627).

Auch das Hinausrücken des Endpunkts der Verjährung in Ansehung hinterzogener Abgaben mittels § 145 Abs 2 Satz 2 RAO wurde im Gutachtensfall nicht einschlägig. Nach dieser Vorschrift konnten derartige Abgabenschuldigkeiten nicht früher verjähren, als die Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt waren. Eine Strafbarkeit ohne Rechtsmöglichkeit der Geltendmachung der zugrunde liegenden Steuerschuld sollte damit ausgeschlossen sein. Nun war aber bereits 1940 durch die Unterwerfungsverhandlung gemäß § 445 RAO das Steuer-(Straf-)Verfahren endgültig abgeschlossen, sodass der „gute Sinn“ dieser Verlängerung der Verjährung, nämlich die bloß drohende Strafe auch mit einer Nachforderbarkeit der hinterzogenen Steuern einhergehen zu lassen, bereits erfüllt gewesen ist (vgl in diesem Sinne wiederum *Schefold*, StuW 1943 I Sp 607, 630). So meinen denn auch *Becker, Riewald* und *Koch*: „Zu der Verjährung der Strafverfolgung und Strafvollstreckung hat die Verjährung des Zahlungsanspruchs keine Beziehung § 145 Abs. 2 Satz 2 kann hier kaum praktisch werden und hat hier jedenfalls so wenig Sinn, dass er als unanwendbar bezeichnet werden muss.“ Die genannten Autoren beziehen den Rechtsgehalt dieser Vorschrift daher ausschließlich auf die (erstmalige) Festsetzbarkeit einer hinterzogenen Steuerschuld (*Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung I⁹, § 145 AO, Anm 3 Abs 8 auf S 478). Eine spezifische Verlängerung der Verjährungsfristen zufolge der Kriegsereignisse konnte vom Gutachter für das Recht der Reichsabgabenordnung nicht erhoben werden. Es wurden zwar entsprechende Maßnahmen ergriffen, doch betrafen diese erkennbar nur den Bereich des bürgerlichen Rechts (vgl die Meldung in der mit „Wirtschaftlicher Beobachter“ übergetitelten zweiten Umschlagseite der DStZ, Nr 9-11 vom 8. März 1944).

So bleibt nur noch die Prüfung, ob nicht § 146 RAO eine Ablaufhemmung der zu untersuchenden Verjährung „wegen höherer Gewalt“ herbeigeführt haben könnte: „Die Verjährung ist gehemmt, solange die Ansprüche innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht verfolgt werden können.“ Kriegsereignisse stellen einen geradezu „klassischen Fall“ für das Eingreifen dieser Vorschrift dar, die ihre derzeitige Entsprechung in den §§ 209 Abs 2 und 238 Abs 3 lit a) BAO findet (vgl schon *Becker*, Reichsabgabenordnung⁷, Berlin 1930, auf S 365 zu der vergleichbaren Vorschrift des § 123 RAO 1919, die dem (deutschen) bürgerlichen Recht, nämlich § 205 BGB, entlehnt wurde). So stellt sich abschließend die Frage, ob die nach den Kriegs- und Nachkriegswirren im (Wieder-)Aufbau befindliche

österreichische Finanzverwaltung noch in der zweiten Hälfte des Jahres 1945 gehindert gewesen sein könnte, den (Rest-)Anspruch gegenüber FBB ungeachtet der Niederschlagung wiederum geltend zu machen. Nur soweit und solange dies zugetroffen hätte, wäre eine Verlängerung der Verjährung bis in das folgende Jahr 1946 eingetreten. Dazu ist zu sagen, dass die nunmehr wieder österreichisch gewordene Finanzverwaltung 1945 noch nicht imstande gewesen sein dürfte, ordnungsgemäße Veranlagungen durchzuführen. So kam es für die Jahre 1944 und 1945 zu einem so genannten „Abgeltungsverfahren“, das heißt die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer wurde nur bis einschließlich 1943 voll eingefordert; für das Folgejahr und das erste Quartal 1945 galten hingegen diese Steuern durch die darauf geleisteten Vorauszahlungen als abgegolten. Der Grund dafür war – unter anderem – darin zu erblicken, „dass zu einer ordnungsgemäßen Veranlagung 1944 sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung wie auf Seiten der Pflichtigen die nötigen technischen Voraussetzungen fehlen; zahllose Personen sind abwesend, die Aufzeichnungen sind vielfach verlagert oder zugrunde gegangen usw.“ (so ein mit „Fragen des Steuerüberganges“ betitelter Artikel in der „Steuer und Wirtschaftskartei“ (SWK) vom 25. Oktober 1945, abgedruckt unter A IX, Seite 7).

Billigt man der österreichischen Finanzverwaltung die volle Handlungsfähigkeit erst ab dem Jahr 1946 zu, so wäre (auch) die gutachtensgegenständliche Verjährungsfrist mit der Mitte dieses Jahres abgelaufen. Sollte daher die Wiederbeschäftigung mit dem Steuerfall FBB noch im ersten Halbjahr 1946 auf eine die Verjährung unterbrechende Art und Weise erfolgt sein, so wäre die Frist mit Beginn des Jahres 1947 neu in Lauf gesetzt worden (vgl § 147 Abs 3 RAO). *Schefold* meint dazu überdies, dass auch die Hemmung der Verjährung den davon betroffenen Anspruch erst zum nächstfolgenden Jahresende untergehen ließe, weil auch § 146 RAO in die allgemeine Jahres- nicht aber Unterjahresbetrachtung bei der steuerrechtlichen Verjährung eingebettet sei (wiederum *Schefold*, StuW 1943 I Sp 607, 624). Zweifelsfrei als Unterbrechungshandlung zu bezeichnen ist in diesem Zusammenhang die Bekanntgabe der (Rest-)Schuld an die Erben nach FBB; nur lässt sich für den Gutachter nicht feststellen, zu welchem Zeitpunkt des Jahres 1946 dies erfolgte.

Der Umstand, dass das zuständige Finanzamt den Rückstand mit 15. Juni 1946 in einen Ausweis aufgenommen haben soll (so der Vergleichsvorschlag von RA Dr. Rinesch im Rückstellungsverfahren vom 26. Juni 1956), lässt allerdings an die Einleitung eines Vollstreckungsverfahrens denken. Die Feststellung der vollstreckungsreifen Rückstände und ihre Anzeige an die Vollstreckungsstelle bilden den ersten Abschnitt der Vorbereitung einer Zwangsvollstreckung (vgl *Hugo Müller*, Das Vollstreckungswesen der Finanzämter³, Berlin-Wien 1939, 64 f). Diese muss sodann (so) nicht zustande kommen, aber ein erster, wenngleich nur verwaltungsinterner, Schritt zur neuerlichen Verfolgung der

Steuerschuld ist so gesetzt worden und insofern unterbrechungstauglich, als er der Einbringlichmachung der Restschuld gedient hat; ob eine solche Maßnahme auch dem Pflichtigen bekannt wird oder nicht, ist dagegen bedeutungslos (vgl auch *Wihl*, Unterbricht ein Prüfungsauftrag des Finanzamts die Verjährung des Steueranspruchs ?, DStZ 1957 A 307, 309 mit Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung des seinerzeitigen RFH). Entscheidend ist nur, dass sie als „Handlung des zuständigen Finanzamts“ in dem Sinn zu bezeichnen ist, als sie an sich schon auf eine Außenwirkung gegenüber einem bestimmten Steuersubjekt abzielt. So wurde in der letzten Rechtsprechung des RFH die bloße Anordnung einer Betriebsprüfung und nicht erst deren Einleitung gegenüber dem Steuerpflichtigen als die Verjährung unterbrechend gewertet (vgl RFH 18. Dezember 1941, III 177/41, RStBl 1942, 282 und RFH 21. Oktober 1942, VI 304/42, RStBl 1942, 1009).

Nach der gegenwärtigen Rechtslage wäre die bloße Ausfertigung eines Prüfungsauftrages keine „nach außen erkennbare“ Amtshandlung (so nunmehr § 209 Abs 1 Satz 1 BAO, aber auch § 238 Abs 2 Satz 1 leg cit betreffend die Einhebungsverjährung) und daher zweifellos (noch) nicht geeignet, die Verjährung zu unterbrechen (vgl *Ritz*, Bundesabgabenordnung², § 209, Tz 18 auf S 465 f mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Schrifttum). Das Wortkolon „nach außen erkennbare“ hat aber in der seinerzeitigen Reichsabgabenordnung gefehlt, sodass das für dieses Gutachten allein entscheidende zeitgenössische Rechtsverständnis davon ausgehen könnte, dass auch amtsinterne Maßnahmen verjährungsunterbrechend sein konnten, sofern sie nur ganz konkret in die Geltendmachung einer Steuerschuld gegenüber einem bestimmten Pflichtigen münden sollten. Anders sah allerdings der österreichische Verwaltungsgerichtshof in der Nachkriegszeit die einschlägige Rechtslage: Obwohl die Reichsabgabenordnung in ihrem § 147 Abs 1 die betreffende Wortfolge „nach außen erkennbare“ noch nicht enthielt, wurde bereits diese Bestimmung in ständiger Rechtsprechung so ausgelegt, dass rein inneramtliche Vorgänge noch nicht „dem (zuständigen) Finanzamt“ zuzurechnen seien, dieses also nur nach außen hin die Verjährung unterbrechend tätig werden könne (vgl VwGH 22. Oktober 1958, 2/57, Slg 1898 F; VwGH 22. Oktober 1962, 2339/61, Slg 2722 F; VwGH 3. Dezember 1962, 1855/60, Slg 2752 F sowie VwGH 17. Dezember 1963, 1446/62, Slg 2994 F).

Schließt man sich der oben wiedergegebenen Rechtsansicht von *Schefold* an, der zufolge auch die Hemmung der Verjährung im Sinne von § 146 RAO nur auf einen Jahresbeginn und nicht unterjährig zu wirken vermochte, dann wäre jedenfalls in der Bekanntgabe der Restschuld an die Erben nach FBB oder an deren Rechtsvertreter über das ganze Jahr 1946 hinweg eine vollauf taugliche Unterbrechungshandlung zu erblicken gewesen. Sollte man gar unter der Bezeichnung als Rückstandsausweis die lastschriftartige, das heißt förmliche, Verständigung der nunmehrigen Steuerschuldner verstehen, so wäre dies auch

nach dem gegenwärtigen Rechtsbestand als eindeutig die Verjährung unterbrechend zu werten (vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung, Band 3, § 238, Beispiele auf S 2464). Der Fristenlauf hätte damit zu Beginn des Jahres 1947 wieder begonnen.

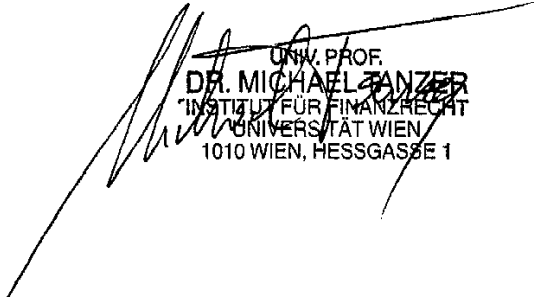
Eine weitere Unterbrechungshandlung wäre schließlich in dem Ansuchen um Steuernachsicht gemäß § 131 RAO gelegen, welches 1948 von dem Rechtsvertreter der Erben nach FBB eingebracht wurde; diese Eingabe impliziert naturgemäß die Anerkennung der Schuld im Sinne von § 147 Abs 1 RAO. Ein neuer Fristenlauf hätte damit – zunächst mit fünf Jahren bemessen – zu Beginn des Jahres 1949 eingesetzt. In diesem Zusammenhang ist auch zu bemerken, dass das Institut einer absoluten, also von Unterbrechungen unabhängigen, Verjährung in Österreich erst in der Bundesabgabenordnung (BGBl 1961/194) mit deren § 209 Abs 3 ins Leben gerufen wurde. Dieser Rechtsbestand wird aber für den Gutachtensfall zeitlich überhaupt nicht einschlägig.

Ob schließlich ein Schreiben des Finanzamtes für den I. Bezirk in Wien als damalige Steuerstraßbehörde datiert mit 12. Mai 1949 und ergangen in der Angelegenheit der Dienstaufsichtsbeschwerde des Rechtsvertreters der Erben nach FBB die Verjährung zu unterbrechen vermochte, muss entschieden in Abrede gestellt werden. Das für die Einhebung der Restschuld offenbar zuständige Finanzamt (Wien 4., 5. und 10.) hat solches zwar in seinem Bericht an die übergeordnete Finanzlandesdirektion mit 11. Februar 1955 behauptet, doch widersprach dies auch dem damaligen Rechtsverständnis. „Eine Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt“ (so § 147 Abs 1 letzter Satzteil RAO) konnte darin nie und nimmer gelegen gewesen sein. Das Prüfungsverfahren betreffend eine Dienstaufsichtsbeschwerde, noch dazu durch eine Strafsachenstelle dokumentiert, ist mit der Durchsetzung eines Steueranspruchs so nicht sinngerecht in Verbindung zu bringen. Außerhalb der eigentlichen Besteuerung gelegene Verfahrensschienen, wie zumal Strafverfahren, waren auch nach dem damaligen Rechtsverständnis nicht geeignet, die Verjährung zu unterbrechen (vgl. schon *Becker*, Reichsabgabenordnung⁷, auf S 366 in Anm 3 zu § 124 RAO 1919 unter Berufung auf RFH 21. Juni 1927, I A 164, StuW 1927, Nr 292 in Sp 324). So bezeichnet im Schrifttum zu dieser Rechtslage etwa auch *Grober* „die Nachprüfung von Steuerakten im Rahmen einer Geschäftsprüfung durch eine Aufsichtsbehörde“ als Beispiel für eine die Verjährung nicht unterbrechende (interne) Maßnahme (*Grober*, Verjährungsfragen, DStZ 1937, 300, 302). Wenn überhaupt Amtsinterna die Verjährung zu unterbrechen geeignet sein sollten, so mussten diese sogar zufolge der zuletzt maßgeblich gewesenen und „großzügigeren“ Rechtsprechung des RFH (siehe oben) zumindest nach außen erkennbare spätere Geschäftsgänge zur Feststellung oder Durchsetzung eines ganz bestimmt personifizierbaren Steueranspruchs vorbereiten.

Als spätest möglichen Zeitpunkt des Beginns der Verjährung der Einbringlichkeit der Restschuld in Höhe von (nunmehr) ATS 297.133,07.- gegenüber den Erben nach FBB muss daher der Gutachter nach den ihm vorgelegten habenden Dokumentationen den 1. Jänner 1949 bezeichnen. Die zu diesem Zeitpunkt noch fünf Jahre betragende Frist wurde durch ihre Überleitung in das Abgabeneinhebungsgesetz aus 1949 (öBGBI 1949/103) mit Jahresbeginn 1950 auf sechs Jahre verlängert, dadurch aber nicht unterbrochen (arg § 15 AbgEinhG iVm § 18 leg cit). Mit Ablauf des Jahres 1954 war damit die Verjährung jedenfalls eingetreten, sofern nicht noch andere, dem Gutachter nicht bekannt gewordene, Unterbrechungsmaßnahmen feststellbar sein sollten. Das Ersuchen der Finanzprokuratur an das Bundesministerium für Finanzen um Anweisungen an das zuständige Finanzamt zwecks Vorbeugung gegen den Eintritt der Verjährung entsprechende Maßnahmen zu setzen (so das Schreiben vom 21. März 1955), wäre so ohnedies zu spät gekommen.

Die Verjährung war auch nach dem historischen Verständnis von Amts wegen wahrzunehmen: „Der Nichtablauf der Verjährungsfrist ist eine Verfahrensvoraussetzung, die in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen ist“ (so schon und wiederum *Kapp*, DStZ 1940, 528). Daran hat auch der Übertritt der maßgeblichen Rechtslage in das Abgabeneinhebungsgesetz aus 1949 mit Jahresbeginn 1950 nichts geändert. Die (Einhebungs-)Verjährung war stets amtswegig zu beachten, obzwar sie nicht als Tilgungstatbestand ausgestaltet war und ist, das heißt die Abgabenschuldigkeit als solche unberührt bestehen ließ und lässt (so schon *Reeger/Stoll*, Bundesabgabenordnung, Wien 1966, § 238, in Anm 5 gegen Ende auf S 791). § 238 BAO entspricht jedenfalls in dieser Hinsicht auch in der geltenden Fassung der seinerzeit und zuletzt maßgeblich gewesenen Verjährungsbestimmung in § 15 AbgEinhG. Das Rückstellungsverfahren hat naturgemäß auch keinerlei unmittelbar rechtsgestaltende Wirkungen für das Besteuerungsverfahren zeitigen können. In den Rückstellungsvergleich vom 27. Juli 1956 dürfte somit eine bereits in ihrer Einhebbarkeit verjährt gewesene Steuerschuldigkeit aufgenommen worden sein. Daher erübrigt sich ein Eingehen auf die (Eventual-)Frage zu B), ob denn überhaupt das gegen FBB angestrengt gewesene Steuer-(Straf-)Verfahren aus den Jahren 1938 bis 1940 dem (damaligen) Recht entsprechend abgeführt wurde.

Wien, im September 2005


UNIV. PROF.
DR. MICHAEL JANZER
INSTITUT FÜR FINANZRECHT
UNIVERSITÄT WIEN
1010 WIEN, HESSGASSE 1