



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. KEG, vom 23. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes I vom 21. März 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige war als Einzelunternehmer Inhaber eines Gewerbebetriebes, der Gewinn aus dieser Tätigkeit wurde gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Er reichte am 16. Jänner 1998, 12. Februar 1999 und 1. Oktober 1999 die Steuererklärungen für die Jahre 1996, 1997 und 1998 ein, mit Bescheiden vom 10. Februar 1998, 11. März 1999 und 11. Oktober 1999 wurde er daraufhin erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Ende 1999 wurde vom Finanzamt I eine abgabenbehördliche Prüfung, umfassend die Jahre 1996 bis 1998, durchgeführt, die am 15. November 1999 angekündigt und am 30. November 1999 begonnen wurde. Aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich letztlich keine Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten Besteuerungsgrundlagen führten (vgl. Tz 4 des Bp-Berichtes vom 27. Jänner 2000, Bp abc). Die Schlussbesprechung entfiel gemäß § 149 Abs. 2 BAO (vgl. Tz 5 des Bp-Berichtes vom 27. Jänner 2000, Bp abc). Für die bereits veranlagten Jahre 1996 bis 1998 unterblieben demgemäß Bescheidänderungen.

Aufgrund des Schreibens des Landesgerichtes I vom 25. Juli 2002, GZl. 123, wurde das Finanzamt I *„im Strafverfahren gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB“* gemäß § 197 FinStrG beauftragt, ua. auch den Abgabepflichtigen iSd § 99 FinStrG zu überprüfen. *„In Anbetracht des Umfanges der Erhebungen und des Umstandes, dass Beamte des Finanzamtes I von den gegenständlichen Vorwürfen betroffen“* seien, wurde ersucht, Beamte anderer Finanzdienststellen und erforderlichenfalls Beamte der Bundespolizeidirektion I beizuziehen. Das Finanzamt S führte daraufhin beim Abgabepflichtigen eine die Jahre 1996 bis 1998 umfassende Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durch, Prüfungsbeginn war am 9. September 2002. Dabei stellte der Prüfer formelle und materielle Buchführungsmängel fest, die ihn veranlassten, Sicherheitszuschläge zu den erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzuzurechnen (vgl. Tz 16, 18 und 25 des Bp-Berichtes vom 25. März 2003, Bp xyz).

Das Finanzamt I folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen am 21. März 2003 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Tz 35 des Bp-Berichtes vom 25. März 2003, Bp xyz, enthält folgende Begründung zur *„Wiederaufnahme des Verfahrens“*:

„Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes I unter GZl. 123 gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gem. § 12 in Verbindung mit § 302 StGB, da davon auszugehen ist, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch ebendiese gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt wurden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Mit Schreiben vom 23. April 2003 erhob der Abgabepflichtige fristgerecht Berufung, die sich gegen die Verfahrens- als auch Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 richtete. Die genannten Bescheide seien ersatzlos aufzuheben. Mit Schreiben vom 6. November 2003 ergänzte er die Berufung und führte im Ergebnis aus, dass ein Amtsmissbrauch zur Abgabenhinterziehung bei der gegebenen Sachlage auszuschließen sei. Damit bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2005 wurde der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 unter gleichzeitiger Aufhebung der angefochtenen Verfahrensbescheide Folge gegeben. In den angefochtenen Bescheiden sei nicht dargestellt worden, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden. Mangels Konkretisierung des Vorwurfes einer gerichtlich strafbaren Tat sei eine Nachprüfung nicht möglich, ob (und in welchem Ausmaß) tatsächlich ein Missbrauch der Amtsgewalt im gegenständlichen Abgabenverfahren vorliege. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 (Sachbescheide) wurde gleichzeitig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen. Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide seien die angefochtenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Am 18. März 2005 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser Vorlageantrag bezog sich nur mehr auf die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 (Verfahrensbescheide).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht

worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt I stützte die nach der Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens auf § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. a BAO, weil die im Zuge der Vorprüfung „*ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden*“ durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden seien (vgl. Tz 35 des Bp-Berichtes vom 25. März 2003, Bp xyz). Dabei verwies das Finanzamt I auf die laufende „*Voruntersuchung des Landesgerichtes I unter GZl. 123 gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gem. § 12 in Verbindung mit § 302 StGB*“.

Das Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 1 lit. a BAO setzt voraus, dass der **im abgeschlossenen Verfahren** ergangene Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist. In diesem Zusammenhang ist bezüglich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 festzuhalten, dass die Ende 1999 durchgeführte Vorprüfung zu **keinen neuen Bescheiden** (im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen) geführt hat. Die „*Nichtänderung von Bescheiden*“ wird vom Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 1 lit. a BAO nicht erfasst. Das für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist somit jenes, das am 10. Februar 1998, 11. März 1999 und 11. Oktober 1999 zur Erlassung der entsprechenden Erstbescheide geführt hat. Vom Finanzamt wurde nicht behauptet, dass (auch) die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998, mit denen erklärungsgemäße Veranlagungen vorgenommen wurden, durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden seien; Anhaltspunkte in diese Richtung können auch der Aktenlage nicht entnommen werden.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung deswegen anzuführen, weil sich die Berufungsbehörde nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 3).

Vom Finanzamt I wurde bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 ein unzutreffender Wiederaufnahmsgrund (Herbeiführen der im abgeschlossenen Verfahren ergangenen

Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat) angeführt. Die Berufungsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 2.3.1993, 91/14/0003; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; VwGH 17.2.1994, 93/16/0117), ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar. Der Berufung vom 21. März 2003 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 ist daher stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die Wiederaufnahmsbescheide angefochten wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juni 2005