



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0316-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch AGmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige betreibt eine Tischlerei. Der Gewinn aus dieser Tätigkeit wird gemäß § 17 EStG 1988 nach Durchschnittssätzen ermittelt.

Im Jahr 1999 wurde vom Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1996 bis 1998 umfassend durchgeführt, die am 8. Juni 1999 angekündigt und am 29. Juni 1999 begonnen wurde. Nach Ankündigung der Prüfung reichte der Abgabepflichtige am 25. Juni 1999 die Steuererklärungen für das Jahr 1998 ein, die in die Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO miteinbezogen wurden. Aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich letztlich lediglich für die Jahre 1997 und 1998 Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führten und zwar für das Jahr 1997 betreffend Einkommensteuer und für das Jahr 1998 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Juli 1999). Für die bereits veranlagten Jahre 1996 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer und 1997

betreffend Umsatzsteuer unterblieben demgemäß Bescheidänderungen, für das Jahr 1998 erließ das Finanzamt am 10. September 1999 einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Einkommensteuer sowie am 8. September 1999 einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer. Weiters wurde mit Ausfertigungsdatum 23. September 1999 im wiederaufgenommenen Verfahren der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 abgeändert.

Aufgrund des Schreibens des Landesgerichtes I 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 Berufungswerber 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 Lienz führte daraufhin beim Abgabepflichtigen eine die Jahre 1995 bis 1998 umfassende Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durch, Prüfungsbeginn war am 12. August 2002. Im Zuge dieser Prüfung stellte der Prüfer fest,

- dass bei Erstellung des Jahresabschlusses 1995 die Erlöse um 900.000 ATS erhöht wurden und die Wareneinzahlungen an die Fa. P in Höhe von 971.040 ATS dem Kalenderjahr 1996 zuzurechnen sind.
- dass bei Erstellung des Jahresabschlusses 1996 die Erlöse um 900.000 ATS gekürzt wurden und Wareneinzahlungen Ausland in Höhe von 600.000 ATS geltend gemacht wurden, obwohl kein Einkauf getätigt wurde,
- im Kalenderjahr 1997 Auslandsumsätze in Höhe von 600.000 ATS angeführt wurden und diesbezüglich keine Umsätze getätigt wurden,
- der Anlagenverkauf Fräse im Kalenderjahr 1998 nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde (vgl. Tz 15 des Bp-Berichtes vom 21. Jänner März 2003).

Das Finanzamt I folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen am 24. Februar 2003 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 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. Die Tz 39 des Bp-Berichtes vom 21. Jänner 2003, enthält folgende Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

"Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gem. § 99

FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes I gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 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 strafbaren Handlungen herbeigeführt wurden.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtssicherheit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 wurde seitens der steuerlichen Vertretung am 24. März 2003 fristgerecht Berufung erhoben und hiezu begründend ausgeführt wie folgt:

"Die bescheiderlassende Behörde begründet die angefochtenen Bescheide mit dem Ergebnis der abgabenrechtlichen Prüfung gem. § 99 FinStrG, die beim Berufungswerber im Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung beim Landesgericht I gegen Beamte der Finanzverwaltung durchgeführt wurde und wird. In den dort anhängigen Verfahren wird den betroffenen Beamten Abgabenhinterziehung sowie Amtsmissbrauch vorgeworfen. Die bescheiderlassende Behörde, geht nunmehr davon aus, dass Bescheide durch diese strafbaren Handlungen herbeigeführt worden seien.

Hiezu ist festzuhalten, dass gem. § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur unter der Voraussetzung des § 303 Abs. 1 lit. a und lit. c BAO zulässig ist. Darüber hinaus ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im wieder aufzunehmenden 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.

Offensichtlich vermeint die bescheiderlassende Behörde, dass sie das bereits rechtskräftig abgeschlossene Abgabenverfahren von Amts wegen deswegen wieder aufnehmen könne, weil sie vermutet, dass der Bescheid entweder durch die Fälschung einer Urkunde, durch Abgabe eines falschen Zeugnisses oder durch eine andere gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden sei. Diese Tatbestandsmerkmale glaubte die entscheidende Behörde in der Tatsache zu sehen, dass gegen verschiedene Finanzbeamte gerichtlich ermittelt wird.

Nach der Judikatur des VwGH müssen zwar die tatbestandsmäßigen gerichtlich strafbaren Handlungen nicht durch strafgerichtliches Urteil festgestellt sein, sie müssen aber die objektive und die subjektive Tatseite einer gerichtlichen strafbaren Tat erfüllen. Nach der

ständigen Judikatur des VwGH kann die Abgabenbehörde nötigenfalls die Voraussetzung, nämlich das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatseite einer gerichtlich strafbaren Tat als Vorfrage nach Maßgabe des Strafrechtes beurteilen.

Für das Vorliegen dieser für die Wiederaufnahme notwendigen objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale gibt es im gegenständlichen Fall jedoch keinerlei Anhaltspunkte. Das gegen die Finanzbeamten geführte Strafverfahren befindet sich noch immer im Stadium der Vorerhebung bzw. Voruntersuchung. Eine rechtskräftige Versetzung in den Anklagestand liegt nicht vor.

Darüber hinaus liegt kein wie immer geartetes Geständnis (subjektive Tatseite) der verdächtigen Personen vor. Würde ein solches vorliegen, bestünde für die Behörde zunächst keine Veranlassung, weitere Ermittlungen durchzuführen. Jedoch liegt nach der Judikatur des VwGH selbst in dem Fall, dass ein Geständiger der Meinung ist, unter Druck ein Geständnis ablegen zu müssen, und im Rechtsmittelverfahren all das vorbringt, was ihm vor Erlassung des Strafurteiles nicht möglich gewesen ist (somit im Falle des Widerrufs eines Geständnisses), kein Wiederaufnahmegrund vor (VwGH 7.5.1973, 0239/73). Wenn es sogar im Falle eines widerrufenen Geständnisses an der subjektiven Tatseite einer bestimmten Handlung mangelt, muss dies umso mehr im gegenständlichen Fall gelten, in dem überhaupt kein wie immer geartetes Geständnis der beschuldigten Beamten vorliegt und sich darüber hinaus laut Akteninhalt die Verdachtsmomente trotz Einvernahme aller Beteiligten nicht erhärtet haben.

Würde ein so frühes Verfahrensstadium wie das gegenständliche bereits für die Wiederaufnahme eines Verfahrens im Sinne des § 303 BAO genügen, käme es zu einer ‚abgabenrechtlichen Vorverurteilung‘ der Berufungswerber, noch bevor sich im gerichtlichen Strafverfahren herausgestellt hat, ob gegen die verdächtigen Beamten überhaupt Anklage erhoben wird. Somit wäre der Berufungswerber schlechter gestellt als die mit den Strafvorwürfen behafteten Beamten.

Mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO ist der Bescheid daher rechtswidrig.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der seinerzeitige Prüfungsbescheid des Finanzamtes, der das nunmehr wieder aufgenommene Verfahren rechtskräftig beendet hat, zwingend durch eine gerichtlich strafbare Handlung im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt werden müsste. Der Wiederaufnahmegrund ist nur dann gegeben, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Handlung darauf gerichtet war, die Hinausgabe eines Bescheides herbeizuführen (VwGH 11.9.1983, 82/13/0095). Es muss somit ein bestimmter Konnex zwischen den (angeblichen) strafbaren Handlungen und der Bescheiderlassung des konkreten Bescheides bestehen. Der bloße Verdacht, bestimmte Beamte des Finanzamtes könnten strafbare

Handlungen begangen haben, reicht nicht aus, um eine wie immer geartete Verbindung zwischen diesen Beamten, dem Berufungswerber und dem seinerzeitigen Prüfungsverfahren zu konstruieren. Somit ist der angefochtene Bescheid auch wegen des mangelnden Konnexes zwischen den vorgeworfenen strafbaren Handlungen und der Erlassung des rechtskräftigen Bescheides rechtswidrig.

Schließlich ist festzuhalten, dass auch ein Bescheid, der die Wiederaufnahme eines Bescheides verfügt, hinreichend zu begründen ist. Eine solche Begründung hat die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme im rechtsgebundenen Bereich darzulegen. Darüber hinaus hat die Behörde ihre Gründe darzulegen, die zur Ermessungsentscheidung geführt haben. Sie hat in dieser Begründung alle Umstände und Erwägungen aufzuzeigen, die für die Rechtsverfolgung durch die Parteien des Verwaltungsverfahrens und für die Nachprüfbarkeit des Ermessungsaktes auf seine Gesetzmäßigkeit erforderlich sind.

Im gegenständlichen Fall begnügt sich die bescheiderlassende Behörde mit der ‚lapidaren‘ Begründung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Diese Begründung ist nicht geeignet, die Ermessungsentscheidung der Behörde auf ihre Gesetzmäßigkeit hin zu überprüfen, weshalb der angefochtene Bescheid auch in dieser Hinsicht mangelhaft ist und der Aufhebung zu verfallen hat.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt I ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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 hierfür 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 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. Dabei verwies das Finanzamt auf die laufende "*Voruntersuchung des Landesgerichtes Innsbruck I gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 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 das Jahr 1995 festzuhalten, dass hinsichtlich dieses Jahres keine (Vor)Betriebsprüfung stattgefunden hat und weiters die im Jahr 1999 durchgeführte Vorprüfung zu keinen neuen Bescheiden (im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen) betreffend das Jahr 1996 und hinsichtlich der Umsatzsteuer betreffend das Jahr 1997 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 1995 und 1996 und für die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist somit jenes, das zur Erlassung der entsprechenden Erstbescheide geführt hat. Vom Finanzamt wurde nicht behauptet, dass (auch) die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die diesbezüglichen Jahre, 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 der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie betreffend Umsatzsteuer 1997 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 24. März 2003 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1997 ist daher stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die Wiederaufnahmsbescheide angefochten wurden.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 ist festzuhalten, dass die im Jahr 1999 durchgeführte Vorprüfung Bescheide nach sich gezogen hat. Die Steuererklärungen für das Jahr 1998 wurden erst nach Ankündigung dieser Vorprüfung eingereicht und wurden in die Prüfung der Aufzeichnungen miteinbezogen. Das für die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist jenes, das am 23. September 1999 hinsichtlich der Einkommensteuer als Ergebnis der Vorprüfung zur Erlassung des entsprechenden Bescheides geführt hat und das für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist jenes, das am 8. September 1999 hinsichtlich der Umsatzsteuer und am 10. September 1999 hinsichtlich der Einkommensteuer als Ergebnis der Vorprüfung zur Erlassung entsprechender Erstbescheide geführt hat. Entscheidungswesentlich ist in der Folge, ob die aufgrund der Vorprüfung ergangenen Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat des Vorprüfers oder anderer Personen herbeigeführt wurden.

Der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO ist nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet war, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheides herbeizuführen. Keine auf diesen Tatbestand gestützte Wiederaufnahme ist jedoch möglich, wenn zB strafbare Handlungen lediglich aufgrund ihres wirtschaftlichen Ergebnisses zu einer Besteuerung und damit letztendlich auch zur Hinausgabe des Abgabenbescheides führen (VwGH 9.11.1983, 82/13/0095; vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Tz 2; Stoll, BAO, Kommentar, 2919; Aichleiter, SWK 1991, A V 21). Die Wiederaufnahme wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine

gerichtliche Verurteilung voraus (Hauer/Leukauf, Verwaltungsverfahren, 5. Auflage, 650; Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, 1467). Die Frage des Vorliegens einer gerichtlich strafbaren Tat ist von der Abgabenbehörde erforderlichenfalls als Vorfrage (§ 116 BAO) nach dem Maßstab des Strafrechts zu beurteilen. Voraussetzung ist, dass die objektive und subjektive Tatseite der gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt ist (Stoll, BAO, Kommentar, 2918; Aichleiter, SWK 1991, A V 22).

Das Finanzamt I stützte die Wiederaufnahme des Verfahrens darauf, dass die aufgrund der Erstprüfung ergangenen Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen gemäß "*§ 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB*" herbeigeführt worden seien. Die Frage, ob eine gerichtlich strafbare Handlung vorliegt, hat ein Gericht zu prüfen und zu entscheiden. Zum Zeitpunkt der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens am 24. Februar 2003 lag eine Entscheidung des Gerichtes in der Sache "X und andere" nicht vor, die Staatsanwaltschaft hatte zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal Strafanträge bzw. Anklagen erhoben. Das Finanzamt I hatte daher als Vorfrage selbst zu beurteilen, ob die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt (§ 302 StGB) erfüllt ist. Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde (vom zuständigen Gericht) noch nicht entschieden ist, so ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Eine solche Beurteilung ist in die Begründung des Bescheides aufzunehmen. Sie ist somit nicht Spruchbestandteil, fließt jedoch in den Spruch des Bescheides ein (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 116 Tz 8).

An dieser Stelle ist auf § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 zu verweisen, der (nahezu) den gleichen Wortlaut wie § 303 Abs. 1 lit. a BAO aufweist. Im Zusammenhang mit § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.4.1994, 93/11/0271, Folgendes zum Ausdruck gebracht:

"Nach dem insoferne eindeutigen Wortlaut des § 69 Abs. 1 Z 1 AVG ist es für eine Wiederaufnahme zwar nicht erforderlich, dass die Partei wegen der strafbaren Handlung bereits verurteilt ist. Der Wiederaufnahmsgrund - insbesondere die strafbare Handlung - muss von der das Verfahren wieder aufnehmenden Behörde aber aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen werden. Ein bloßer Verdacht kann zwar zur Einleitung eines Wiederaufnahmeverfahrens führen, aber keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen, der es rechtfertigte, die Rechtskraft zu durchbrechen und gegebenenfalls (wie hier) eine rechtskräftig zuerkannte Berechtigung wieder aufzuheben. Da die Behörde dies verkannt und die in Rede stehende Wiederaufnahme ausschließlich auf den ihrer Meinung nach gegebenen Verdacht einer strafbaren Handlung des Beschwerdeführers gestützt hat, war der

angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide erschöpft sich darin, dass *"gegen X und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB"* vom Landesgericht I eine Voruntersuchung eingeleitet worden sei. Der bloße Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung des Landesgerichtes reicht nicht aus, um das Vorliegen eines Missbrauches der Amtsgewalt (§ 302 StGB) - wohl durch den Vorprüfer - im konkreten Fall als erwiesen anzunehmen. Dies umso mehr, als der Vorprüfer in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide namentlich gar nicht erwähnt wurde. Auch wurden die dem Vorprüfer im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Abgabenverfahren konkret zur Last gelegten strafbaren Handlungen nicht dargestellt. Im Rahmen der Vorfragenbeurteilung hätte das Finanzamt I in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide darstellen müssen, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden. Mangels Konkretisierung des Vorwurfes einer gerichtlich strafbaren Tat ist eine Nachprüfung dahingehend nicht möglich, ob (und in welchem Ausmaß) der Vorprüfer oder andere Personen im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Abgabenverfahren tatsächlich einen Missbrauch der Amtsgewalt zu verantworten hat. Allein der Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung des Landesgerichtes reicht nicht aus, den Wiederaufnahmsgrund der *"anderen gerichtlich strafbaren Tat"* in § 303 Abs. 1 lit. a BAO herzustellen, solange keine Konkretisierung erfolgt, in welcher Weise damit sowohl von der objektiven als auch von der subjektiven Tatseite her der Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt worden sein soll (vgl. dazu VwGH 24.3.1980, 810/79, 539/80, 540/80; ergangen zu dem mit § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 identischen § 69 Abs. 1 lit. a AVG 1950).

Der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide kann auch nicht entnommen werden, dass (und aufgrund welcher Umstände) das Finanzamt I den Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen hat. Eine Beurteilung dahingehend, ob die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt durch den Vorprüfer im gegenständlichen Abgabenverfahren erfüllt ist, wurde vom Finanzamt I offensichtlich nicht vorgenommen. Jedenfalls wurde eine solche Vorfragenbeurteilung nicht in die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufgenommen. Auch dem übrigen Inhalt des Bp-Berichtes vom 21. Jänner 2003, lässt sich nicht entnehmen, dass das Finanzamt I die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt eingehend geprüft und als erwiesen angenommen hätte.

Die Konsequenzen einer hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe mangelhaften Bescheidbegründung wurden bereits dargestellt. Der Berufung vom 24. März 2003 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 ist daher ebenfalls stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. November 2004