



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Bergmann, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönbach über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater1, Rennweg 18, 6020 Innsbruck, vom 22. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Finanzanwalt, vom 22. März 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1996 sowie Einkommensteuer 1996 nach der am 17. Juni 2009 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. (Berufungswerber) hat für das Jahr 1996 nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Für das Jahr 1998 und die Folgejahre wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Hotels erklärt.

Die Veranlagung für die Jahre 1996, 1999 und 2000 erfolgte erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheid 1996 vom 9. Jänner 1998, Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 vom 14. März 2001 und 24. Oktober 2002). Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 ergingen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Im Jahr 1999 (9.8. - 12.8.1999) wurde eine abgabenbehördliche Prüfung des Veranlagungsjahres 1998 vorgenommen. Im Zuge dieser Prüfung wurden vom Bw. die Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 vorgelegt.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 17. August 1999 enthält im Wege des Verweises auf die Niederschrift vom 12.8.1999 folgende Feststellungen:

*"Von der Finanzverwaltung wurden hinsichtlich des Wareneinkaufs für Bier umfangreiche vorläufig nicht verbuchte Einkäufe festgestellt. Vor Beginn der Prüfung wurden die Steuererklärungen für das Jahr 1998 sowie die dazugehörige Bilanz dem Finanzamt vorgelegt. Im Rahmen der durchgeföhrten BP wurde festgestellt, dass die oben angeführten Schwarzeinkäufe betreffenden Umsätze (insgesamt netto S 330.000) als auch der entsprechende Einsatz (S 95.000.- ohne Vorsteuerabzug) im Zuge der Um- und Nachbuchungen nachgebucht wurden. Eine durchgeföhrte Erlösverprobung (Einzelkalkulation sämtlicher Warengruppen unter Zuhilfenahme der vorgelegten Getränkekarten sowie ER) ergab keine weiteren Abweichungen."*

*Zusätzlich zu der vom Pflichtigen bereits durchgeföhrten Umsatzzurechnung wird zur Abdeckung der verbleibenden Unsicherheiten des Rechnungswesens ein Sicherheitszuschlag in Höhe von S 50.000.- netto 20% zugerechnet".*

Mit Ausfertigungsdatum 17. September 1999 ergingen mit dem Prüfungsergebnis übereinstimmende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998.

Im Jahr 2002 nahm das Finanzamt (neuerlich) eine Betriebsprüfung vor, die sich auf § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG stützte. Diese Prüfung umfasste (zunächst) die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000. Die Betriebsprüfung wurde am 14. Mai 2003 auf die Einkommensteuer 1996 und 1997 ausgedehnt. Anlässlich dieser Betriebsprüfung wurde eine Vielzahl von Prüfungsfeststellungen getroffen.

Mit Ausfertigungsdatum 12. Jänner 2004 ergingen (neue) Verfahrensbescheide, ein Einkommensteuerbescheid 1996 sowie Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000. Zur Begründung wurde in den Verfahrensbescheiden gleichlautend ausgeführt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei. Daraus sei auch die Begründung zu den Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Im Zusammenhang damit stehen Ausführungen in Tz 39 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16. Dezember 2003:

*"Tz 39. Begründung des Ermessensgebrauches:*

*Die Wiederaufnahme für die Jahre 1996 und 1998 erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des LG Innsbruck unter 1234+ gegen A 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 Handlungen 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.*

*Die Wiederaufnahme für die Jahre 1999 und 2000 erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. 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. "*

Gegen die genannten Bescheide wurde fristgerecht am 10. Februar 2004 Berufung erhoben. Der Berufung gegen die Verfahrensbescheide wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2005 Folge gegeben. Die Berufung gegen die Sachbescheide wurde als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Ausfertigungsdaten 22. März 2005, 29. März 2005 und 6. April 2005 verfügte das Finanzamt (neuerlich) die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ wiederum einen Einkommensteuerbescheid 1996 sowie Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit dem Vorliegen von neuen Tatsachen begründet. Dabei wurde im Wesentlichen der Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes vom 5. Dezember 2003 herangezogen bzw. auf diesen verwiesen.

Anlässlich der in der Zeit von September 2002 bis Dezember 2003 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde – wie bereits ausgeführt – eine Vielzahl von Prüfungsfeststellungen getroffen, wobei nachstehend nur jene des Berufungsjahres 1996 wiedergegeben wird:

Im Jahr 1996 habe der Bw. über ein Sparbuch (Nummer 12345) verfügt. Dieses Sparbuch sei am 4. Juli 1996 mit einer Einlage von 742.343 S eröffnet worden. Am 23.12.1996 sei eine weitere Einlage im Betrag von 266.000 S erfolgt. Der Bw. habe vorgebracht, dass er Eigentümer des Sparbuchs sei und die eingelagerten Gelder aus selbst erwirtschafteten Einkünften (bescheidener Lebenswandel) stammen würden. Der Betrag von 1.008.343 S wurde als "sonstige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" erfasst, weil es trotz behaupteten bescheidenen Lebenswandels nicht unschlüssig erscheine, dass der Bw. die aktenkundigen Einkünfte verbraucht habe. Der Bw. sei im Jahr 1996 im Gastbetrieb seines Vaters tätig gewesen. Es liege daher nahe, dass er dabei soweit freie Hand gehabt habe, diese Gelder erwirtschaften zu können (vgl. Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes vom 5. Dezember 2003).

---

Gegen den Verfahrensbescheid sowie den Einkommensteuerbescheid 1996

(Ausfertigungsdatum 22. März 2005) wurde mit Eingabe vom 22. April 2005 fristgerecht berufen. In der nachgereichten Berufungsbegründung vom 28. Juli 2005 wurde in Bezug auf das Streitjahr 1996 vorgebracht, die Abgabenfestsetzung 1996 sei verjährt, weil im Jahr 2002 keine Verlängerungshandlung erfolgt sei. Die Ausdehnung der Betriebsprüfung auf das Jahr 1996 sei erst im Jahr 2003 erfolgt. Die (erweiterte) Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben komme nicht in Betracht, weil die Zuschätzung im Jahr 1996 willkürlich erfolgt sei und maßgebende Hinterziehungskriterien der Straftatbestände von der Abgabenbehörde unter Anlegung von strafrechtlichen Bestimmungen nicht nachgewiesen worden seien. In der Sache selber wurde vorgebracht, der Betriebsprüfer habe einen nicht geklärten Mittelfluss im Jahr 1996 im Betrag von 1.008.343 S angenommen. Ein ungeklärter Mittelzuwachs liege nicht vor. Der Betriebsprüfer unterstelle offensichtlich, dass der Bw. Geldmittel seines Vaters auf ungesetzliche Weise an sich gebracht hätte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) Ein ungeklärter Vermögenszuwachs berechtigt grundsätzlich zur Schätzung. Eine solche Schätzung hat in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen; das in der weitestmöglichen Annäherung an das sachlich richtige Ergebnis bestehende Ziel jeder Schätzung gebietet die Zurechnung des geschätzten Einkunftsbeitrages zu jener Einkunftsart, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde (vgl VwGH vom 26.5.1993, Zl. 90/13/0155).

2.) Die Zurechnung hat das Finanzamt dergestalt vorgenommen, dass in Höhe des nach Ansicht der Abgabenbehörde vorliegenden ungeklärten Vermögenszuwachses "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" geschätzt worden sind. Ferner wurde auf eine Niederschrift vom 26. September 2002 verwiesen. In der Niederschrift vom 26. September 2002 wurden keine weiteren Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

3.) Eine schätzungsweise Zurechnung ungeklärten Vermögenszuwachses zu jener Einkunftsart, in welcher der zugeschätzte Betrag den Umständen des Falles nach am wahrscheinlichsten verdient wurde, setzt aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die beweismäßig untermauerte Sachverhaltsfeststellung voraus, dass der Abgabepflichtige Einkünfte aus dieser Einkunftsart überhaupt bezogen hat. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 Abs. 2 BAO erlaubt die Hinzurechnung unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses zu einbekannten Einkünften; ebenso erlaubt sie dessen Ansatz unter nicht einbekannten Einkünften aus einer Einkunftsart, deren Vorliegen erst von der Abgabenbehörde ermittelt wurde. Nicht aber bietet § 184 Abs. 2 BAO dem

---

Finanzamt eine Grundlage dafür, ungeklärte Beträge im Schätzungswege einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen war (vgl. VwGH vom 26.5.1993, 90/13/0155).

4.) Das Finanzamt hat aber keine Feststellungen dahingehend getroffen, aus welchen Gründen weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nämlich "Einkünfte ohne inländische Steuerabzug", überhaupt vorliegen sollen. Auch fehlen Sachverhaltsfeststellungen zur Art und Höhe der vom Bw. bis zum Jahr 1996 bezogenen Einkünfte sowie zu seinen Lebensumständen und Lebenshaltungskosten. Nicht festgehalten wurde, seit wann der Bw. berufstätig ist und welchen Beruf er überhaupt ausgeübt hat.

5.) Ebenso fehlen Feststellungen betreffend die zeitliche Zuordnung bezogener Einkünfte der erst festzustellenden Einkunftsart. Es bedürfte nachvollziehbarer Feststellungen darüber, in welchem Kalenderjahr die zugeschätzten Einkünfte erzielt worden sind.

6.) Das Fehlen beweismäßig untermauerter Sachverhaltsfeststellungen über das Vorliegen der Einkunftsart, in welcher das vorgefundene Vermögen verdient wurde, und über die Besteuerungsperioden, innerhalb derer die Einkunftserzielung erfolgt sein musste, bedeutet, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten der Ergänzung bedarf.

7.) Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

8.) Im Streitfall erübrigt es sich, auf die Einwendungen zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 einzugehen, da auch der bekämpfte Wiederaufnahmbescheid nach § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben war, zumal erst die ergänzenden Ermittlungen zeigen werden, ob bzw. aus welchen Gründen eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen sein wird.

9.) Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß

---

§ 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber.

10.) Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 zunächst auf den Wiederaufnahmegrund des Vorliegens eines Amtsmissbrauchs gestützt (vgl. Tz 39 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16. Dezember 2003, VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327). Die (neuerliche) Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 wurde jedoch mit dem Vorliegen von neuen Tatsachen (Vorliegen eines ungeklärten Vermögenszuwachses) begründet. Ein Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" lag im Streitfall somit nicht vor.

11.) Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 284 Abs. 3 BAO iVm. § 284 Abs. 5 BAO abgesehen.

Innsbruck, am 18. Juni 2009