

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 7. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Finanzanwalt, vom 12. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird Folge gegeben. Die gegenständlichen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a in Verbindung mit § 289 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt in I einen Heimtextilhandel und führt Näh- und Stickarbeiten in Lohnarbeit aus. Während der durch den Vorprüfer Y am 15. Februar 1999 begonnenen Buch- und Betriebsprüfung betreffend der Jahr 1995 bis 1997 zu ABP.Nr.1 reichte die Berufungswerberin am 12. März 1999 beim Finanzamt ihre Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 ein. Nach Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 ergaben sich letztlich für diesen Zeitraum durch die Betriebsprüfung keine Feststellungen, sodass das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 antrags- und erklärungsgemäß veranlagte (Umsatzsteuerbescheid 1998 mit Ausfertigungsdatum 29. März 1999 sowie Einkommensteuerbescheid 1998 mit Ausfertigungsdatum 8. April 1999).

Aufgrund des Schreibens des Landesgerichtes A zu GZI-Ur vom 25. Juli 2002 wurde das Finanzamt A "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 die Berufungswerberin im Sinne des § 99 FinStrG zu überprüfen. "In Anbetracht des Umfanges der Erhebungen und des Umstandes, dass Beamte des Finanzamtes A von den gegenständlichen Vorwürfen betroffen" seien, wurde ersucht, Beamte anderer Finanzdienststellen und erforderlichenfalls Beamte der Bundespolizeidirektion A beizuziehen. Das Finanzamt B führte daraufhin bei der Berufungswerberin eine die Jahre 1995 bis 1998 umfassende Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG zu ABP.Nr.2 durch (Prüfungsbeginn 26. August 2002). Im Zuge der Prüfung stellte der Betriebsprüfer C zusammengefasst fest, dass auf Grund mangelnder Grundaufzeichnungen und nicht aufgeklärter Geldflussrechnungen im Jahr 1998 ein Sicherheitszuschlag von 150.000,00 S (netto 20 %) hinzuzurechnen seien (vgl. Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 7. Februar 2003 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 151 Abs. 3 BAO anlässlich der Prüfung der Aufzeichnungen vom 21. Jänner 2003).

Das Finanzamt A folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO – von Amts wegen neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 12. Februar 2003). Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren führte die Abgabenbehörde in den Bescheiden aus:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Die TZ. 22 des gegenständlichen Betriebsprüfungsberichtes vom 7. Februar 2003 enthält zur Wiederaufnahme des Verfahrens nachfolgende Begründung:

*"Tz. 22 Wiederaufnahme des Verfahrens
Die Wiederaufnahme erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes" A "unter" GZI. "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 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 von der Berufungswerberin gegen obige Bescheide fristgerecht erhobene Berufung vom 7. März 2003 begründete diese (zusammengefasst) damit, im gegenständlichen Fall gäbe es keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen der für die Wiederaufnahme notwendigen objektiven

und subjektiven Tatbestandsmerkmale. Das gegen die Finanzbeamten durchgeführte Strafverfahren befände sich noch immer im Stadium der Vorerhebungen bzw. Voruntersuchungen. Es liege weder eine rechtskräftige Versetzung in den Anklagestand noch ein wie immer geartetes Geständnis (subjektive Tatseite) der verdächtigen Personen vor. Der bloße Verdacht, bestimmte Beamte des Finanzamtes könnten strafbare Handlungen begangen haben, reiche weiters nicht aus, um eine wie immer geartete Verbindung zwischen diesen Beamten, der Berufungswerberin und dem seinerzeitigen Prüfungsverfahren zu konstruieren. Die angefochtenen Bescheide seien daher auch wegen des mangelnden Konnexes zwischen den aufgeworfenen strafbaren Handlungen und der Erlassung der rechtskräftigen Bescheide rechtswidrig. Die bescheiderlassende Behörde begnüge sich im vorliegenden Fall mit der "lapidaren" Begründung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Diese Begründung sei nicht geeignet, die Ermessungsentscheidung der Behörde auf ihrer Gesetzmäßigkeit hin zu überprüfen, weshalb die angefochtenen Bescheide auch in dieser Hinsicht mangelhaft seien und der Aufhebung zu verfallen haben. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 bekämpfte die Berufungswerberin damit, dass die Verhängung des Sicherheitszuschlages unbegründet sei.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Am 10. Februar 2004 teilte die Abgabenbehörde dem Referenten mit, dass im gegenständlichen Berufungsfall bei Gericht weder eine Anzeige wegen Abgabenhinterziehung noch wegen Amtsmisbrauch erfolgt sei. Mit Schreiben vom 17. Jänner 2005 zog die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat zurück.

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 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. 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 zum Beispiel 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; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Tz 2; Stoll, BAO, Kommentar, 2919; Aichreiter, SWK 1991, A V 21).

Die Wiederaufnahme wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine gerichtliche Verurteilung voraus (Hauer/Leukau, 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; Aichreiter, SWK 1991, A V 22).

Das Finanzamt A stützte die nach der Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens auf § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. a BAO, weil die im Zuge der Vorprüfung am 29. März bzw. 8. April 1999 ergangenen Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden seien (vgl. den Anhang zu Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 7. Februar 2003, ABp.Nr.2). Dabei verwies das Finanzamt A auf die laufende Voruntersuchung des Landesgerichtes A unter GZI. 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".

Die im Jahr 1999 vom Vorprüfer Y durchgeführte Betriebsprüfung zu ABp.Nr.1 zog die Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 nach sich. Das für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist damit jenes, das am 29. März 1999 hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie am 8. April 1999 hinsichtlich der Einkommensteuer als Ergebnis der Vorprüfung zur Erlassung der entsprechenden Erstbescheide geführt hat. Entscheidungs-

wesentlich ist in Folge, ob die aufgrund der Vorprüfung ergangenen Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat des Vorprüfers Y oder anderer Personen herbeigeführt wurden.

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 12. 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 A 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 bzw. 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, nachfolgendes 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 rechtferigte, 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 (vgl. den Anhang zu Tz 22 des Bp-Berichtes vom 7. Februar 2003, ABp.Nr.2), 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 A 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 in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide darstellen müssen, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden. Mangels Konkretisierung des Vorwurfs 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 A 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 Missbrauchs der Amtsgewalt durch den Vorprüfer im gegenständlichen Abgabenverfahren erfüllt ist, wurde vom Finanzamt offensichtlich nicht vorgenommen. Jedenfalls wurde eine solche Vorfragenbeurteilung nicht in die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufgenommen. Auch dem übrigen Inhalt des Bp-Berichtes vom 7. Februar 2003, ABp.Nr.2, lässt sich nicht entnehmen, dass das Finanzamt die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauchs der Amtsgewalt eingehend geprüft und als erwiesen angenommen hätte.

Auch im Hinblick auf dem im Jahr 1998 verhängten Sicherheitszuschlag im Betrag von 150.000 S, welcher von der Abgabenbehörde in den bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 1998 den erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnet worden ist (vgl. Tz 15ff des Bp-Berichtes vom 7. Februar 2003, ABp.Nr.2), wurden von der Abgabenbehörde keinerlei weitere Schlussfolgerungen bzw. weitere Erhebungen zur objektiven und subjektiven Tatseite eines Missbrauchs der Amtsgewalt durch den Vorprüfer Y getätigt. Das Finanzamt teilte dem Referenten am 10. Februar 2004 vielmehr mit, dass im gegenständlichen Berufungsfall beim Landesgericht A weder eine Anzeige wegen Abgabenhinterziehung noch wegen Amtsmissbrauch erfolgt sei. Das Vorliegen eines Missbrauchs der Amtsgewalt wurde somit offensichtlich im konkreten Fall vom Finanzamt A selbst nicht mehr als erwiesen angenommen.

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 Verwaltungsgerichtshofes 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 A wurde bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 ein unzutreffender Wiederaufnahmsgrund (Herbeiführen der im abgeschlossenen Verfahren ergangenen Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat) angeführt. Die Berufungsbehörde darf die amtsweigige 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 (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 (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 7. März 2003 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 ist daher statzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die Wiederaufnahmsbescheide angefochten wurden.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 treten die Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder in die Lage zurück, in der sie sich vor seiner Wiederaufnahme befunden haben. Die bekämpften (Sach-)Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 scheiden daher ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), die alten, vor der Betriebsprüfung zu ABp.Nr.2 ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 leben wieder auf (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², Tz. 8 zu § 307, 746, 1999).

Die bekämpften Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit Ausfertigungsdatum 12. Februar 2003 gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb die gegen sie erhobene Berufung vom 7. März 2003 zurückzuweisen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Februar 2005