



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 27. März 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Für die Bw., die ein Handelsgewerbe betreibt und Einkünfte aus der Vermietung von Liegenschaften erzielt, waren am 12. August 1997 die Abgabenerklärungen des Jahres 1996 und am 4. Mai 1998 die Abgabenerklärungen des Jahres 1997 beim Finanzamt eingereicht worden. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer dieser beiden Jahre ergingen am 25. September 1997 bzw. 2. Juli 1998 erklärungsgemäß.

Am 9. Juni 2000 gingen beim Finanzamt die Abgabenerklärungen des Jahres 1998 ein, am 1. Juli 2000 folgten die Erklärungen des Jahres 1999.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung, die laut Prüfungsbericht vom 4. August 2000 die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1996 bis 1999 zum Gegenstand hatte, wurde hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 die Feststellung getroffen, dass die Betriebsausgaben des Gewerbebetriebes um Seminarkosten von 25.856 S bzw. 24.743 S zu kürzen seien, weil

diese Kosten der privaten Sphäre zuzuordnen seien; dementsprechend sei auch die geltend gemachte Vorsteuer (um 2.586 S bzw. 2.474 S) zu vermindern. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei die für die Jahre 1998 und 1999 die geltend gemachte AfA jeweils um 73.630 S zu kürzen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1998 seien weiters zwecks (gänzlicher) Auflösung der Mietzinsreserve um 64.930 S zu erhöhen. Zur Umsatzsteuer 1998 und 1999 wurden keine Feststellungen getroffen. Der Prüfungsauftrag vom 9. Juni 2000 hatte sich auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998 bezogen; hinsichtlich des Jahres 1999 war lediglich eine Umsatzsteuernachschau angeordnet worden. Eine (spätere) Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 ist nicht aktenkundig.

Im Anschluss an diese abgabenbehördliche Prüfung verfügte das Finanzamt am 23. August 2000 die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 und 1997 und erließ neue Sachbescheide, die den Prüfungsfeststellungen entsprachen. Gleichzeitig wurden für die Jahre 1998 und 1999 Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer erlassen.

In den Jahren 2002/2003 nahm das Finanzamt neuerlich eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1996 bis 1999 vor. Aus dem Prüfungsauftrag vom 30. August 2002 geht hervor, dass sich die Prüfung auf § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz stütze, weil der begründete Verdacht bestehe, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden seien.

Im Prüfungsbericht vom 27. März 2003 wurden unter Anderem folgende Feststellungen getroffen:

#### **Zum Prüfungsjahr 1996:**

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien Beratungskosten von 69.580 S brutto abgezogen worden, für die weder Belege noch ein Zahlungsnachweis aufgefunden worden seien; die Ausgaben könnten daher nicht anerkannt werden, ebenso sei der geltend gemachten Vorsteuer (von 11.596 S) der Abzug zu versagen (Tz 14d des Prüfungsberichtes).

#### **Zum Prüfungsjahr 1997:**

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien Beratungskosten von 48.210 S brutto abgezogen worden, für die weder Belege noch ein Zahlungsnachweis aufgefunden worden seien; die Ausgaben könnten daher nicht anerkannt werden, ebenso sei der geltend gemachten Vorsteuer (von 8.035 S) der Abzug zu versagen (Tz 14d des Prüfungsberichtes).

Beim Gewerbebetrieb sei eine in der "außerbilanzmäßigen Mehr/Wenigerrechnung" ohne Begründung als Aufwand geltend gemachte "Auflösung" der Vorsorge für Abfertigungen (von 499.152 S) rückgängig zu machen (Tz 25 des Prüfungsberichtes).

#### **Zum Prüfungsjahr 1998:**

Hinsichtlich der vier von der Firma A. verwalteten Mietobjekte seien zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung ordnungsgemäße Jahresabrechnungen (des genannten Hausverwalters) vorgelegen. Eine Gegenüberstellung der Jahreszusammenstellungen des Hausverwalters und der für die jeweiligen Mietobjekte erstellten Überschussrechnungen habe Differenzen ergeben, und zwar seien die

Mieteinnahmen in den Überschussrechnungen um insgesamt 1,760.000 S brutto gekürzt und Ausgaben für Reparaturen und Servicekosten um 240.000 S brutto sowie Ausgaben für Versicherungen um 60.000 S erhöht worden. Dies habe die unter Tz 13 und Tz 14a des Prüfungsberichtes rechnerisch dargestellten Korrekturen der erklärten Umsätze und Vorsteuern sowie eine Korrektur der erklärten Mieteinkünfte laut Tz 19 des Prüfungsberichtes zur Folge. Weiters könnten erklärte Zehntelabsetzungen (von 103.765 S) von Instandsetzungskosten von 1,037.650 S netto bzw. die darauf entfallende Vorsteuer von 207.530 S nicht anerkannt werden, weil weder Baurechnungen noch Zahlungsbelege vorgelegen seien (Tz 14e und Tz 19b des Prüfungsberichtes).

### **Zum Prüfungsjahr 1999:**

Hinsichtlich der drei von der Firma A. verwalteten Mietobjekte seien zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung ordnungsgemäße Jahresabrechnungen (des genannten Hausverwalters) vorgelegen. Eine Gegenüberstellung der Jahreszusammenstellungen des Hausverwalters und der für die jeweiligen Mietobjekte erstellten Überschussrechnungen habe Differenzen ergeben, und zwar seien die Mieteinnahmen in den Überschussrechnungen um insgesamt 810.000 S brutto gekürzt worden. Die erklärten Umsätze und Einnahmen seien deshalb, wie in Tz 13 und 19 des Prüfungsberichtes dargestellt, zu erhöhen. Weiters seien erhaltene Zuschüsse um 120.000 S gekürzt worden, was ebenfalls zu einer Erhöhung der erklärten Mieteinnahmen zu führen habe (Tz 19a des Prüfungsberichtes). Erklärte Zehntelabsetzungen von 103.765 S (siehe Vorjahr) sowie weitere Zehntelabsetzungen (von 82.000 S) von Instandsetzungskosten von 820.000 S netto bzw. die darauf entfallende Vorsteuer von 164.000 S könnten nicht anerkannt werden, weil weder Baurechnungen noch Zahlungsbelege vorgelegen seien (Tz 14e und Tz 19b des Prüfungsberichtes).

Beim Gewerbebetrieb seien bei der Erstellung des Jahresabschlusses Vorsteuern von 500.000 S ohne jegliche Rechtfertigung geltend gemacht worden (Buchungssatz "Konto Vorsteuer/Konto Privateinlagen"). Die erklärten Vorsteuern seien um den genannten Betrag zu kürzen (Tz 14b des Prüfungsberichtes).

Mit Bescheiden vom 27. März 2003 wurden die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1996 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Sachbescheide erlassen. Die Verfahrensbescheide wurden wie folgt begründet:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (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.*

Der Prüfungsbericht vom 27. März 2003 enthält unter Tz 39 zur Wiederaufnahme der Verfahren folgende Ausführungen:

*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 unter GZl. x/x gegen B. 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 eben diese gerichtlich strafbaren 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.*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Februar 2003 sind unter den Punkten 1 bis 9 die Prüfungsfeststellungen aufgelistet. Punkt 3 behandelt die hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 festgestellten Differenzen bei den Mieteinnahmen, erhaltenen Zuschüssen, Reparatur- und Servicekosten sowie beim Versicherungsaufwand; unter Punkt 8 ist die im Jahr 1999 zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuer von 500.000 S (Buchung Vorsteuer/Privateinlage) dargestellt. Sodann hielten die Prüfer in der Niederschrift fest:

*Wiederaufnahmsgründe: Pkt. 1 – 9*

*Seitens des Finanzamtes Innsbruck wird der Standpunkt vertreten, dass sich die Wiederaufnahme der gegenständlichen Bescheide insbesondere auf eine strafbare Tat im Sinne des § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. a BAO (Amtsmissbrauch) des vormaligen Betriebsprüfers Herr C. betreffend die Punkte 3 und 8 stützt.*

*Von Seiten des Anwaltes wird die Ansicht vertreten:*

*"Wenn eine Wiederaufnahme aufgrund der strafbaren Handlungen überhaupt möglich ist, dann darf sich das wieder aufgenommene Verfahren nur auf jene Punkte beziehen, in denen die strafbare Handlung erwiesen wurde. Insbesondere ist dabei zu unterstreichen, dass von Seiten der Steuerpflichtigen alle Angaben und Unterlagen rechtzeitig, richtig und vollständig der Finanz übergeben wurden, sodass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind. Solange ich die Wiederaufnahme für nicht gerechtfertigt erachte, gebe ich inhaltlich zu den Prüfungsfeststellungen keine Stellungnahme ab."*

*Welche Unterlagen im Einzelnen dem Vorprüfer C. übergeben worden sind, kann zum heutigen Zeitpunkt naturgemäß nicht abschließend beurteilt werden. Gegenteilige Anhaltspunkte zu den oben angeführten Äußerungen des Rechtsanwaltes liegen derzeit nicht vor.*

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren und die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 erhob die Bw. durch ihren anwaltlichen Vertreter Berufung. Gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren wurde eingewendet:

*Im Wesentlichen stützt sich das Finanzamt darauf, dass "die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch eben diese gerichtlich strafbaren Handlungen herbeigeführt wurden."*

*Diese Formulierung ist nichtssagend, viel zu wenig spezifiziert, als dass sie auf den hier gegenständlichen Fall anzuwenden wäre. Die Frage, ob eine gerichtlich strafbare Handlung vorliegt, hat ein Gericht zu prüfen und zu entscheiden. Eine Entscheidung hat das Gericht aber noch nicht gefällt, ja die Staatsanwaltschaft hat noch nicht einmal Strafanträge oder Anklagen erhoben.*

*Wenn nun das Finanzamt Innsbruck diese Frage, ob gerichtlich strafbare Handlungen vorliegen oder nicht, als Vorfrage prüft und selbst entscheidet, dann muss das Finanzamt zwingend erklären, welche Tat von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet wird.*

*Da § 69 AVG nahezu wortgleich mit § 303 BAO formuliert ist, kann etwa die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.4.1994, Zahl 93/11/0272, als Richtschnur gelten, in der es heißt: "Nach dem insofern eindeutigen Wortlaut des § 69 Abs. 1 Z 1 AVG ist es für eine Wiederaufnahme zwar nicht erforderlich, dass die Partei wegen der strafbaren Handlung verurteilt ist. Der Wiederaufnahmegrund - insbesondere die strafbare Handlung - muss von der das Verfahren wiederaufnehmenden Behörde aber aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen werden. Ein bloßer Verdacht kann zwar zur Einleitung eines Wiederaufnahmeverfahrens führen, aber keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, der es rechtfertigt, die Rechtskraft zu durchbrechen und gegebenenfalls eine rechtskräftig wieder zuerkannte Berechtigung wieder aufzuheben".*

*Das Finanzamt hat es unterlassen, den Vorwurf soweit zu konkretisieren, dass eine Nachprüfung dieser Annahme, dass tatsächlich ein Prüfer einen Amtsmissbrauch im Zusammenhang mit den hier gegenständlichen Steuerverfahren begangen hat, möglich ist. Ist aber die Nachprüfung einer Behauptung in einem Verfahren nicht möglich, dann fehlt die Grundlage eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Dazu kommt, dass ausgerechnet der Sonderprüfer des Finanzamtes, der seitens des Herrn Bundesministers für Finanzen eingesetzt wurde, in der "Tiroler Tageszeitung" vom 18. April 2003 erklärt, dass insbesondere für die Finanzbeamten die Unschuldsvermutung gilt, also dass keiner, insbesondere eben kein Finanzbeamter, für schuldig gehalten werden darf, solange er nicht gerichtlich und rechtskräftig verurteilt ist. Durch diese Aussage des obersten Steuerprüfers wird klar gemacht, dass der Wiederaufnahmegrund "strafbare Handlung" auch vom Finanzamt selbst nicht ernst genommen wird.*

*Der Vollständigkeit halber ist aber darauf hinzuweisen, dass der Staatsanwalt bereits erklärt hat, gegen die Bw. keinesfalls vorgehen zu wollen, da er nicht einmal den Verdacht einer strafbaren Handlung von ihr erheben könnte.*

*Ein anderer Wiederaufnahmegrund wird nicht behauptet und liegt tatsächlich auch nicht vor: Insbesondere sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel zu Tage getreten oder hervorgekommen. Seitens des Finanzamtes wurde bestätigt, dass alle Unterlagen, die jetzt bei der Prüfung im Rahmen des § 99 FinStrG eingesehen wurden, auch vorher bei der letzten Prüfung vorhanden waren. Insbesondere hat das Finanzamt anerkannt, dass die Bw. nicht nur bei der jetzigen Prüfung, sondern auch bei der (und den) früheren Nachprüfung(en) alle Angaben und Unterlagen rechtzeitig, richtig und vollständig zur Verfügung gestellt hat. Ausdrücklich wurde im Besprechungsprotokoll festgehalten, dass dieser Behauptung seitens des Finanzamtes nicht entgegengetreten wird. Keinesfalls liegt daher ein Erschleichungstatbestand vor, aber auch nicht der Tatbestand, dass irgendeine Tatsache oder ein Beweismittel neu hervorgekommen sei. Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand ist aber dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde bereits in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig offengelegt wurde und damit bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 5.10.1987, 85/15/372)."*

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar zur Entscheidung vor.

### **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 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.

Nach den Ausführungen im Prüfungsbericht und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die sich die Begründung der angefochtenen Verfahrensbescheide bezieht, erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 und § 303 Abs. 1 lit. a BAO, weil davon auszugehen sei, dass *die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt* wurden, und zwar durch strafbare Handlungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB; "insbesondere" stütze sich die Wiederaufnahme auf eine als Amtsmissbrauch strafbare Tat des Erstprüfers im Zusammenhang mit den (bei der Wiederholungsprüfung festgestellten) verkürzten Umsätzen bzw. Einnahmen und überhöhten Ausgaben bzw. Vorsteuern aus der Vermietung sowie im Zusammenhang mit einer weiteren, für das Jahr 1999 zu Unrecht beanspruchten Vorsteuer (von 500.000 S) beim Gewerbebetrieb der Bw. Dem Prüfungsbericht ist weiters zu entnehmen, dass die bei der Erstellung der Jahreserklärungen erfolgte Kürzung von Einnahmen bzw. Erhöhung von Ausgaben aus der Vermietung bei der Wiederholungsprüfung durch Vergleich der Jahreserklärungen mit den Abrechnungen des Hausverwalters zu Tage getreten ist. Im Schlussbesprechungsprotokoll ist schließlich noch festgehalten, es könne "naturgemäß nicht abschließend beurteilt werden", welche Unterlagen im Einzelnen dem Erstprüfer übergeben worden sind.

Im Anschluss an die Erstprüfung wurden für die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 nach Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren neue Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer erlassen. Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1998 und 1999 sind nach Abschluss dieser Prüfung die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer ergangen. Das Finanzamt geht, wie ausgeführt, davon aus, dass bei der Erstprüfung tätige Personen (der Erstprüfer und möglicherweise noch weitere Personen) gerichtlich strafbare Handlungen (gemäß § 33 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 302 StGB) zu verantworten haben. Die Wiederaufnahme von Verfahren wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine gerichtliche Verurteilung voraus. Das Vorliegen einer gerichtlich strafbaren Handlung stellt vielmehr eine Vorfrage dar (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Rz 5 zu § 303), die - solange das zuständige Strafgericht nicht entschieden hat - von der Abgabenbehörde gemäß § 116 Abs. 1 BAO nach eigener

Anschauung zu beurteilen ist. Eine solche Beurteilung (Vorfragenklärung) hat in der Begründung des jeweiligen Bescheides zu erfolgen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Rz 8 zu § 116).

Die Beurteilung der Frage, ob Abgaben hinterzogen wurden (§ 33 FinStrG), erfordert eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde unter Anlegung strafrechtlicher Maßstäbe nachzuweisen. Dabei kann eine Hinterziehung von Abgaben erst angenommen werden, wenn - in nachprüfbarer Weise - sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite festgestellt ist (zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Im Grunde dieselben Überlegungen gelten für die Beurteilung der Frage, ob ein Amtsmissbrauch (§ 302 StGB) begangen wurde, wobei in Rechnung zu stellen ist, dass diese Handlung nur in der Vorsatzform der Wissentlichkeit begangen werden kann.

Trifft die Abgabenbehörde die Beweislast, ist es ihr Recht, aber auch ihre Pflicht, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine bestimmte Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung; § 258 Abs. 2 StPO). Die im Einzelfall als erwiesen angenommene Tat muss so eindeutig bezeichnet und umschrieben sein, dass kein Zweifel darüber bestehen kann, wofür der Beschuldigte zu bestrafen ist (vgl. VwGH 25.6.1998, 96/15/0167, sowie § 260 Abs. 1 Z 1 StPO).

Nach der Begründung der angefochtenen Bescheide ergibt sich das Vorliegen gerichtlich strafbarer Handlungen, durch welche die Straftatbestände des § 33 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches nach § 302 StGB verwirklicht worden wären, als "das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes gegen B. und andere". Zu Recht bringt die Bw. vor, dass damit dem Konkretisierungsgebot einer gerichtlich strafbaren Handlung nicht entsprochen wurde. Mit dem Hinweis auf eine vom Landesgericht eingeleitete Voruntersuchung "gegen B. und andere" wird im Prüfungsbericht nicht nachvollziehbar dargelegt, welche Handlungen, die in den Bereich strafrechtlicher Verantwortung fallen, von welchen Personen tatsächlich gesetzt worden sind. Im Schlussbesprechungsprotokoll wurde zum in Betracht kommenden Täterkreis zwar noch ausgeführt, es habe "insbesondere" der Vorprüfer eine strafbare Handlung "betreffend die Punkte 3 und 8" (dieses Protokolls; siehe dazu oben) zu verantworten. Die (insbesondere dem Vorprüfer zur Last gelegte) Tathandlung wird aber auch im Schlussbesprechungsprotokoll nicht dargestellt. Das Protokoll über die Schlussbesprechung lässt im Gegenteil ausdrücklich offen, welche Unterlagen dem Erstprüfer vorlagen; erst recht fehlen Feststellungen, die in nachvollziehbarer Weise eine Schlussfolgerung darüber zulassen, in welche Unterlagen der Erstprüfer tatsächlich Einsicht genommen hat bzw. ob er sonst

Kenntnis davon hatte, dass die beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen unrichtig waren. Nach dem Ergebnis der Wiederholungsprüfung steht fest, dass für die Jahre 1998 und 1999 Mieteinnahmen nicht erklärt wurden, welche in den Abrechnungen des Hausverwalters ausgewiesen, jedoch in die beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärungen und in die Einkommensteuererklärungen nicht aufgenommen worden waren; ebenso wurden Ausgaben aus der Vermietung mit überhöhten Beträgen erklärt und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht (Punkte 3 und 8 des Schlussbesprechungsprotokolls). Fest steht weiters, dass die unrichtigen Erklärungen bei der Erstprüfung nicht korrigiert wurden. Der Verdacht, dass es zu strafbaren Handlungen gekommen ist, stellt, wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem von der Bw. zitierten Erkenntnis vom 19.4.1994, 93/11/0271, zur vergleichbaren Regelung des § 69 Abs. 1 Z 1 AVG ausgeführt hat, keinen Wiederaufnahmsgrund als solchen dar. Der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO erfordert vielmehr eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Ausführungen, welche schlüssig die Feststellung zu tragen vermögen, dass eine bestimmte, nach strafrechtlichen Grundsätzen hinlänglich umschriebene strafbare Handlung von einer bestimmten Person (bzw. bestimmten Personen) gesetzt worden ist. Eine solche Darstellung lassen sowohl der Prüfungsbericht vom 27. März 2003 als auch die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Februar 2003 vermissen, wobei hinsichtlich des Schlussbesprechungsprotokolls noch anzufügen ist, dass es bezüglich der Wiederaufnahme der Abgabenverfahren 1996 und 1997 keinerlei Ausführungen enthält.

Wurden die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für eine gerichtlich strafbare Handlung in den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden nicht dargestellt, können solche Feststellungen im Berufungsverfahren nicht nachgeholt werden. Eine solche Vorgangsweise käme einer unzulässigen Auswechslung des Wiederaufnahmsgrundes gleich: Wegen der Beschränkung der Berufungsbehörde auf die "Sache" des Berufungsverfahrens berechtigt auch die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund erstmals aufzugreifen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur die Prüfung, ob das Finanzamt ein Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide war daher Folge zu geben.

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide treten die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben (§ 307 Abs. 3 BAO). Die angefochtenen Sachbescheide (vom 27. März 2003) scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen diese Sachbescheide war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.



Innsbruck, am 7. September 2005

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei