

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH, vom 24. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 24. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht Einkünfte als Einzelunternehmer aus dem Betrieb einer Gaststätte. Auf der Basis der mit 1.9.1998, 12.10.1999, 7.8.2000 und 15.10.2001 eingereichten Steuererklärungen führte das Finanzamt die Veranlagungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2000 erklärungsgemäß durch (Bescheide vom 12.10.1998, 27.10.1999, 18.8.2000 und 23.10.2001). Bei einer am 24.1.2002 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2000 sowie Nachschau betreffend Umsatzsteuer 1-11/2001 ergaben sich nach Tz. 4 des Prüfungsberichtes keine Feststellungen, die zur Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führten.

Über Ersuchen des Landesgerichtes A vom 25. Juli 2002 wurde das Finanzamt A "im Strafverfahren gegen NN und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB" unter anderen mit der Überprüfung des Betriebes der Berufungswerbers beauftragt. *"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.

In der Folge wurde aufgrund des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 23.9.2002 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO i.V.m. § 99 Abs. 2 FinStrG und eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO i.V.m. § 99 Abs. 2 FinStrG vorgenommen. Die Prüfung erfolgte lt. Prüfungs- und Nachschauauftrag nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes, weil der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden. Gegenstand der Buch- und Betriebsprüfung bzw. der Nachschau bildeten zunächst die Umsatz- und Einkommensteuer 1998-2000 sowie die Umsatzsteuer 1-11/2001. Der Prüfungsauftrag wurde am 21. Oktober 2002 auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1997 ausgedehnt.

Mit Bescheiden vom 24. Februar 2003 wurden die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2000 wieder aufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 erlassen.

Zur Begründung wird in den Verfahrensbescheiden gleichlautend ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens 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. 14 und 41 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18.1.2003.

In Tz. 14 ist ausgeführt: "*Im Zuge der Erstprüfung wurde folgende Schwerpunkte gesetzt: a) Rohaufschlagsberechnung/Kalkulation, b) Aufwandsüberprüfung c) Lebenshaltungskosten. Die gesetzten Prüfungsschwerpunkt führten im Zuge der Erstprüfung zu keinen Feststellungen*".

In Tz. 41 wird zur Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt:

"*Begründung:*

Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 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 Landesgerichtes A unter GZI. 123 gegen NN und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauchs 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 herbeigeföhrt 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 24. März 2003 er hob der Abgabepflichtige fristgerecht Berufung, die sich gegen die Verfahrens- und Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 richtete. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, der zweite Prüfer würde also die Behauptung aufstellen, die mit Berufung bekämpften Bescheide seien durch einen Amtsmissbrauch der Prüfungsorgane der Vorprüfungen herbeigeführt worden, es liege somit der Wiederaufnahmegrund von durch eine gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführten Bescheiden im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO vor. Dies sei jedoch nicht der Fall.

Für das geprüfte Jahr 1997 irre die Begründung der Wiederaufnahme insofern, als dies keine Wiederholungsprüfung sondern eine Erstprüfung darstelle.

Zur Wiederaufnahme betreffend die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2000 wurde (zudem) die sachliche Rechtfertigung dieses Verfahrensschrittes bestritten: Nach Lehre und Rechtsprechung wäre der Wiederaufnahmegrund nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet gewesen sei, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheides herbeizuführen. Der Vorwurf eines Amtsmissbrauchs in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung beinhaltet im einzelnen den Vorwurf folgender kumulativ vorliegender Tatelemente:

"Es werde behauptet, Abgaben seien verkürzt worden.

Diese Abgabenverkürzung sei von den Abgabepflichtigen in der qualifizierten Schuldform des Vorsatzes begangen worden.

Das Prüfungsorgan der Erstprüfung hätte diese Abgabenhinterziehung zwar aufgedeckt/erkannt,

*jedoch zum Nachteil des Abgabengläubigers und zum Vorteil der Abgabepflichtigen nicht zum Gegenstand prüfungsbedingter Nachforderungen gemacht,
mit dem Vorsatz, den Bund in seinen Abgabenansprüchen zu schädigen
(Abgabenhinterziehung als Vorsatzdelikt und ebenso Amtsmissbrauch als Vorsatzdelikt)."*

Die Abgabenbehörde behauptete zwar das Vorliegen schwerer Delikte (Amtsmissbrauch, Abgabenhinterziehung in Mittäterschaft mit den Abgabepflichtigen), doch seien Abgabenverkürzungen des Vorprüfers mit Sicherheit auszuschließen.

In den anschließenden Ausführungen legt der Berufungswerber dar, dass seiner Ansicht nach die in den angefochtenen Bescheiden geltend gemachten Abgabenverkürzungen materiell nicht gerechtfertigt seien, womit Abgabenverkürzungen und Amtsmissbrauch bereits ausgeschlossen seien und es kein Indiz für einen Schädigungsvorsatz gebe. Für die Annahme eines solchen bleibe die Behörde jegliche Begründung schuldig.

Mit Schreiben vom 15.9.2003 ergänzte er die Berufung und führte neben der Geltendmachung von formellen Mängeln des Prüfungsverfahrens sowie Ausführungen zur Rechtswidrigkeit der Wiederholungsprüfung und einem daraus zu folgernden Beweisverwertungsverbotes, bezogen auf die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens aus, dass die Abgabenbehörde keinerlei Feststellungen zur objektiven und subjektiven Tatseite getroffen habe. Damit bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 wurde der Berufung gegen die Verfahrensbescheide stattgegeben und die Berufung gegen die Sachbescheide als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass in den gegenständlichen Bescheiden nicht dargestellt worden sei, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet würden. Mangels Konkretisierung des Vorwurfs einer gerichtlich strafbaren Tat sei eine Nachprüfung nicht möglich, ob (und in welchem Ausmaß) tatsächlich ein Missbrauch der Amtsgewalt im gegenständlichen Abgabeverfahren vorliege. Aufgrund dieser fehlenden Darstellung bzw. mangelhaften Begründung des strittigen Wiederaufnahmegrundes sei der Berufung statzugeben.

Gegen die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 brachte der Berufungswerber mit Eingabe vom 18. März 2005 ohne weitere Begründung fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und zwar nur bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2000 ein. Die gleichzeitig gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat wurden mit Schriftsatz vom 29.6.2005 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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 sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne 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 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 des Prüfungsberichts, auf die sich die Begründung der angefochtenen Verfahrensbescheide bezieht, erfolgte die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO deshalb in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. a BAO, weil davon auszugehen sei, dass "im Zuge der Erstprüfung ergangene Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden" durch gerichtlich strafbare Handlungen bewirkt worden sind. Diese Begründung kann aufgrund des seinerzeitigen Prüfungszeitraumes (1998 bis 2000) von vornherein nur hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 zutreffend sein.

Die "Erstprüfung" führte zu keiner Änderung der erklärungsgemäß ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2000 vom 27.10.1999, 18.8.2000 und 23.10.2001. Da die genannten Handlungen zur "Nichtänderung" von Bescheiden geführt haben, gilt es darauf zu verweisen, dass der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO eine solche Konstellation nicht erfasst.

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, BAO, Kommentar, § 303 Tz. 5), 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 Bescheids zu erfolgen (Ritz, BAO, Kommentar, § 116 Tz. 8).

Die Beurteilung der Frage, ob Abgaben hinterzogen wurden (§ 33 FinStrG), erfordert eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer 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 ebenso nachprüfbarer Weise - auch die subjektive Tatseite festgestellt ist. 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. Es gilt die Unschuldsvermutung und wegen der Beweislast, die die Abgabenbehörde trifft, als verfahrensrechtliche Richtschnur der Zweifelsgrundsatz (zB. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

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 strafbarer Handlungen als "das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes A ". Damit fehlt es aber im vorliegenden Abgabenverfahren an jeglichen Anhaltspunkten konkreter Art, welche strafbare Handlung gesetzt worden ist, was zur Folge hat, dass dem Konkretisierungsgebot einer gerichtlich strafbaren Handlung nicht entsprochen wurde.

Weiters bedarf es eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen (Darlegungen), die 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 ist im Streitfall unterlassen worden.

Der Berufung war aus den genannten Gründen statzugeben. Auf die weiteren Einwendungen der Berufungswerbers braucht nicht mehr eingegangen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juni 2005