



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch StB, vom 27. Februar 2004 gegen die Bescheide des FinanzamtesX vom 26. Jänner 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Inhaber eines Gewerbebetriebes, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Er reichte am 18.6.1999 und 7.4.2000 die Steuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 ein. Mit den am 12.8.1999 und 7.9.2000 ausgefertigten Bescheiden wurde er erklärungskgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999 veranlagt. Am 3.4.2001 reichte er die Steuererklärungen für 2000 ein.

Eine am 30.5.2001 begonnene abgabenbehördliche Prüfung (durch den Prüfer J; im Folgenden "Erstprüfung") hatte die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2000 zum Gegenstand. Die Schlussbesprechung fand am 13.6.2001 statt. Die Feststellungen der Prüfung führten zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 und 1999 und der Erlassung neuer Sachbescheide mit Ausfertigungsdatum 2.8.2001. Die bisherigen Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 blieben unverändert. Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2000 wurden erklärungskgemäße Erstbescheide erlassen (ausgefertigt ebenfalls am 2.8.2001).

Am 25.7.2002 wurde das Finanzamt vom Landesgericht gemäß § 197 FinStrG beauftragt, *"im Strafverfahren gegen Dr. A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB"*, das Unternehmen des Berufungswerbers 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.

Die Prüfung (im Folgenden "Wiederholungsprüfung") erfolgte durch den Prüfer T vom 20.9.2002 bis 17.10.2003 (Datum der Schlussbesprechung). Gegenstand der Prüfung waren die bereits von der Erstprüfung umfassten Abgaben (Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2000). Mit den im Anschluss an die Wiederholungsprüfung am 26.1.2004 ausgefertigten Bescheiden verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999 und erließ neue Sachbescheide mit demselben Ausfertigungsdatum. Die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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."

Im Prüfungsbericht vom 22.1.2004 wurde unter Tz 39 zur Wiederaufnahme des Verfahrens folgender formularmäßig vorgegebener Text angekreuzt und die Zeiträume und Textziffern eingefügt:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:"

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Hinweis auf Tz</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>1998 - 1999</i>	<i>17, 18, 19, 20, 21</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>1998 - 1999</i>	<i>17, 18, 19, 20, 21</i>

Zum Ermessensgebrauch enthält der Prüfungsbericht unter Tz 40 folgende Begründung:

"Die Wiederaufnahme erfolgte gemäß "§ 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedacht-nahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des LandesgerichtesX unter GZ ... gegen Dr. A 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."

Der Abgabepflichtige erhob fristgerecht am 26.2.2004 Berufung, die sich (u.a.) gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999 verfügenden Bescheide vom 26.1.2004 richtet. Er führte aus, mit der unter Tz. 40 des Prüfungsberichtes erfolgten "schablonenhaften" Begründung stelle der Zweitprüfer die Behauptung auf, die Prüfungsorgane der Erstprüfung hätten Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Handlung (Amtsmissbrauch) herbeigeführt. Ein Amtsmissbrauch sei jedoch auszuschließen, weshalb keine Rechtsgrundlage für die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren bestehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.2.2005 wurde der Berufung stattgegeben. Die Wiederaufnahmebescheide wurden aufgehoben. Begründend führte das Finanzamt aus, es sei nicht dargestellt worden, "welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang" als strafbar zu erachten seien. Mangels Konkretisierung des Vorwurfes einer gerichtlich strafbaren Tat sei nicht nachprüfbar, ob und in welchem Ausmaß tatsächlich ein Missbrauch der Amtsgewalt im gegenständlichen Verfahren erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 17.3.2003 beantragte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der enthaltene Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde (mit Eingabe vom 30.6.2005) wieder zurückgenommen.

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 verfügte Wiederaufnahme der Verfahren auf § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. a BAO, da davon auszugehen sei, *"dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden"* durch gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt worden seien. Dabei verwies das Finanzamt auf die laufende "Voruntersuchung des Landesgerichtes gegen Dr. A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB".

Eine Begründung mit dem Inhalt, dass die im Zuge der Vorprüfung ergangenen Bescheide auf strafbare Handlungen zurückzuführen seien, kann von vornherein nur hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 und 1999 zutreffend sein, weil die Erstprüfung nur hinsichtlich dieser Abgaben zu neuen Bescheiden geführt hat. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 wurden im Zuge der Erstprüfung nicht geändert. Soweit im Prüfungsbericht vom 22.1.2004 (Wiederholungsprüfung) angesprochen wird, dass auch die "Nichtänderung" von Bescheiden auf strafbare Handlungen zurückzuführen sei, ist festzuhalten, dass der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO eine solche Konstellation nicht erfasst. Diese Bestimmung setzt voraus, dass ein Bescheid (und folglich nicht das "Nichtergehen" eines Bescheides) durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt worden ist.

Als Sachbescheide, die durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt wurden, kommen daher nur die im Anschluss an die Erstprüfung am 2.8.2001 ausgefertigten Umsatzsteuerbescheide für 1998 und 1999 in Betracht.

Der Wiederaufnahmegrund 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). Das Vorliegen einer gerichtlich

strafbaren Handlung stellt eine Vorfrage dar (Ritz, BAO, Kommentar, § 303 Tz 5), die – solange das zuständige Strafgericht nicht entschieden hat – von der Abgabenbehörde gemäß § 116 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen ist. Eine solche Beurteilung hat in der Begründung des jeweiligen Bescheides zu erfolgen (Ritz, BAO, Kommentar, § 116 Tz 8).

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 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 (z.B. 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; § 256 Abs. 2 StPO). Die im Einzelfall als erwiesen angenommene Tat muss so eindeutig umschrieben und bezeichnet 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 durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes I"* (Tz 40 des Prüfungsberichtes vom 22.1.2004). 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.

Der Hinweis auf eine Geschäftszahl, zu der beim Landesgericht gegen Dr. A und andere Personen gerichtliche Voruntersuchungen eingeleitet worden sind, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass eine solche Voruntersuchung nur der Prüfung der Frage dient, ob eine - gegen eine bestimmte Person wegen bestimmter strafbarer Handlungen erhobene - Anschuldigung zur Erhebung einer Anklage ausreicht oder ob die Einstellung des Verfahrens geboten ist (Fabrizy, StPO, 9. Aufl., Wien 2004, § 91 StPO Tz. 1), mangelt es im Prüfungsbericht (und folglich auch in der Begründung der angefochtenen

Bescheide) an jeglichen nachvollziehbaren Feststellungen zur Frage, welche Personen aus dem - solchermaßen nur völlig unbestimmt umschriebenen - Personenkreis bei der Erstprüfung tatsächlich tätig und strafbar geworden sind. Vor allem aber wurde nicht dargelegt, welche Handlungen, die in den Bereich strafrechtlicher Verantwortung fallen, von danach in Betracht zu ziehenden Personen tatsächlich gesetzt worden sind.

Weiters bedarf es eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen, die - sachverhaltsbezogen ausreichend und schlüssig (§ 167 Abs. 2 BAO) - 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 lässt der Prüfungsbericht vom 22.1.2004 (Wiederholungsprüfung) vermissen.

Auf den Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO hat sich das Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht bezogen. Es ging, wie ausgeführt, vielmehr davon aus, dass bei der Erstprüfung tätige Personen strafbare Handlungen zu verantworten haben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden. Auf die weiteren Einwendungen des Bw. brauchte nicht mehr eingegangen zu werden.

Innsbruck, am 11. Juli 2005