

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vertreten durch W, vom 2. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 21. März 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Inhaber eines Gastgewerbebetriebes und ermittelt den Gewinn aus dieser Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Bei einer im Jahr 2000 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen der Jahre 1997-1999 wurde die Feststellung getroffen, dass die Anschaffungskosten eines PKW's soweit sie den Betrag von 467.000 S übersteigen, als "Luxustangente" auszuscheiden seien. Dies führte zu einer Erhöhung des erklärten Gewinnes des Jahres 1999 um 16.456,38 S. Entsprechend dieser Feststellung wurden mit Bescheid vom 6. September 2000 die in der erst im Zuge des Prüfungsverfahrens am 1. Juli 2000 eingereichten Einkommensteuererklärung 1999 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um diesen Betrag erhöht und die Einkommensteuer für 1999 erstmals festgesetzt. Für die bereits veranlagten Jahre 1997 und 1998 unterblieben betreffend der hier relevanten Einkommensteuer Bescheidänderungen.

Im Jahr 2002 führte das Finanzamt beim Bw. eine neuerliche Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG durch. Die Prüfung (Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 29. Juli 2002) erfolgte nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes, weil der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt und der Prüfer der Erstprüfung des Amtsmissbrauches verdächtigt wurde. Gegenstand der Prüfung bildete wie bei der ersten Prüfung im Jahr 2000 die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999. Dabei stellte der Prüfer im wesentlichen fest, dass aktivierungspflichtige Investitionen von insgesamt 191.000 S zu Unrecht als Instandhaltungsaufwand und Gebäudeinvestitionen von 408.000 S, die nach dem Ausweis in der Rechnung erst im Jahr 1999 durchgeführt worden sind, bereits für das Jahr 1998 ins Anlageverzeichnis aufgenommen und der Investitionsfreibetrag und die entsprechende AfA geltend gemacht worden sind (vgl. Tz 14 bis 16 des Bp-Berichtes vom 3. März 2003).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm mit Bescheiden vom 21. März 2003 die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf. Gleichzeitig wurden für diese Jahre neue Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Verfahrensbescheide wurden wie folgt begründet:

"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 Bp-Bericht wurde unter Tz. 22 zur Wiederaufnahme des Verfahrens nachfolgender formularmäßig vorgegebene Text angekreuzt und die Zeiträume und Tz. eingefügt:

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

Abgabenart	Zeitraum	Hinweis auf Tz
Einkommensteuer	1997 – 1999	14-16

Der Ermessensgebrauch wurde unter Tz. 39 wie folgt begründet:

"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 LG-A unter GZI. xxx 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 im Zuge der Erstprüfung ergangene 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."

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 2. April 2004 wurde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1997 bis 1999 berufen. In der umfangreichen Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, das Finanzamt begründe die angefochtenen Bescheide mit dem Ergebnis der abgabenrechtlichen Prüfung gem. § 99 FinStrG, die beim Bw. im Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung beim Landesgericht A gegen Beamte der Finanzverwaltung durchgeführt werde. In den dort anhängigen Verfahren werde den betroffenen Beamten Abgabenhinterziehung sowie Amtsmissbrauch vorgeworfen. Das Finanzamt gehe nunmehr davon aus, dass Bescheide durch diese strafbaren Handlungen herbeigeführt worden seien.

Das Finanzamt vermeine, das bereits rechtskräftig abgeschlossene Abgabenverfahren von Amts wegen deswegen wieder aufnehmen zu können, weil es vermute, die Abgabenbescheide seien entweder durch Fälschung einer Urkunde, durch Abgabe eines falschen Zeugnisses oder durch andere gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden. Diese Tatbestandsmerkmale glaube das Finanzamt in der Tatsache zu sehen, dass gegen verschiedene Finanzbeamte gerichtlich ermittelt werde.

Nach der Judikatur des VwGH müssten zwar die tatbestandsmäßigen gerichtlich strafbaren Handlungen nicht durch strafgerichtliches Urteil festgestellt sein, sie müssten aber die objektive und die subjektive Tatseite einer gerichtlich strafbaren Tat erfüllen. Die Abgabenbehörde könne zwar nötigenfalls die Voraussetzung, nämlich das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatseite einer gerichtlich strafbaren Tat als Vorfrage nach Maßgabe des Strafrechtes beurteilen, für das Vorliegen dieser für die Wiederaufnahme notwendigen Tatbestandsmerkmale gebe es im gegenständlichen Fall jedoch keinerlei Anhaltspunkte. Das gegen die Finanzbeamten geführte Strafverfahren befindet sich noch immer im Stadium der Vorerhebung bzw. Voruntersuchung. Eine rechtskräftige Versetzung in den Anklagestand liege nicht vor. Darüber hinaus liege kein wie immer geartetes Geständnis (subjektive Tatseite) der verdächtigen Personen vor.

Würde ein so frühes Verfahrensstadium wie das gegenständliche bereits für die Wiederaufnahme eines Verfahrens im Sinne des § 303 BAO genügen, käme es zu einer abgabenrechtlichen Vorverurteilung des Bw. noch bevor sich im gerichtlichen Strafverfahren herausgestellt habe, ob gegen die verdächtigen Beamten überhaupt Anklage erhoben werde. Mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO seien die Bescheid daher rechtswidrig.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass der Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO nur dann gegeben wäre, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Handlung darauf

gerichtet gewesen wäre, die Hinausgabe eines Bescheides herbeizuführen. Es müsse somit ein bestimmter Konnex zwischen den (angeblichen) strafbaren Handlungen und der Bescheiderlassung des konkreten Bescheides bestehen. Der bloße Verdacht, bestimmte Beamte des Finanzamtes A könnten strafbare Handlungen begangen haben, reiche nicht aus, um eine wie immer geartete Verbindung zwischen diesen Beamten, dem Bw. und dem seinerzeitigen Prüfungsverfahren zu konstruieren. Somit seien die angefochtenen Bescheide auch wegen des mangelnden Konnexes zwischen den vorgeworfenen strafbaren Handlungen und der Erlassung der Bescheide rechtswidrig.

Schließlich sei festzuhalten, dass auch ein Bescheid, der die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfüge, hinreichend zu begründen sei. Im gegenständlichen Fall begnüge sich das Finanzamt 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 ihre Gesetzmäßigkeit hin zu überprüfen, weshalb die angefochtenen Bescheide auch in dieser Hinsicht mangelhaft seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2005 wurde der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 unter gleichzeitiger Aufhebung der angefochtenen Verfahrensbescheide Folge gegeben. Begründend wurde ausgeführt, in den angefochtenen Bescheiden sei nicht dargestellt worden, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden. 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 Abgabenverfahren vorliege. Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide seien die angefochtenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Gegen die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2005 wurde mit Eingabe vom 22. März 2005 ohne weitere Begründung fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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, des Abs. 1 lit. 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.

- 1) 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.

Eine Begründung des Inhalts, dass die im Zuge der Vorprüfung "**ergangenen**" Bescheide auf strafbare Handlungen zurückzuführen sind, kann von vornherein nur hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 zutreffend sein, weil nur für dieses Jahr vom Prüfer ein Bescheid erlassen worden ist. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 und 1998 hat die im Jahr 2000 durchgeführte Vorprüfung zu keinen neuen Bescheiden (im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen) geführt.

- 2) Soweit sich die Ausführungen des Prüfungsberichts hingegen darauf beziehen, dass die genannten Handlungen zur "**Nichtänderung**" von Bescheiden (gemeint: der vorerst erklärungsgemäß ergangenen Bescheide) geführt haben, gilt es darauf zu verweisen, dass der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 *lit. a* BAO eine solche Konstellation nicht erfasst. Voraussetzung ist nach der bezogenen Gesetzesstelle, dass "ein Bescheid" (und folglich nicht das "Nichtergehen" eines Bescheides) durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist. Feststellungen des Inhaltes, dass die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer der Jahr 1997 und 1998 (vom 11.1.1999, 12.10.1999) mit denen erklärungsgemäße Veranlagungen vorgenommen worden sind, auf gerichtlich strafbare Handlungen beruhen, wurden vom Finanzamt nicht einmal behauptet; Anhaltspunkte in diese Richtung können auch der Aktenlage nicht entnommen werden.

- 3) Als Sachbescheid, der durch eine strafbare Handlung im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, kann sonach nur der mit

Ausfertigungsdatum 6. September 2000 erstmals ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1999 gewesen sein.

4) 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 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; § 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).

5) 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 LG-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. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sich die Bezugnahme des Finanzamts auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO unter Textziffer 23 des Prüfungsberichtes findet, mit der formulargemäß die "Begründung des Ermessensgebrauches" dargestellt werden sollte. Die Ausführungen des Prüfungsberichtes beziehen sich ausschließlich auf den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund (lit. a).

6) 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 weniger, 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 A in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide darstellen müssen, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden. Es hätte eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen (Darlegungen) bedurft, die - sachverhaltsbezogen ausreichend und schlüssig (§ 167 Abs. 2 BAO) - die Feststellung zu tragen vermocht hätten, dass eine bestimmte, nach strafrechtlichen Grundsätzen hinlänglich umschriebene strafbare Handlung von einer bestimmten Person (bzw. bestimmten Personen) gesetzt worden ist. Eine solche Darstellung lassen indessen sowohl die Niederschrift vom 21. Jänner 2003 wie auch der Prüfungsbericht vom 3. März 2003 vermissen. Mangels Konkretisierung des Vorwurfs einer gerichtlich strafbaren Tat ist auch 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 haben.

7) Einen anderen Wiederaufnahmsgrund als § 303 Abs. 1 lit. a BAO hat das Finanzamt nicht herangezogen. Der Prüfer hat in der Nachprüfung zwar die oben angeführten Feststellungen getroffen, die zu einer Nachforderung an Einkommensteuer geführt haben, das Finanzamt hat sich in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide auf den Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 303 Abs. 4 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO aber nicht gestützt. Vielmehr ging es davon aus, dass bei der Vorprüfung tätige Personen strafbare Handlungen zu verantworten haben.

8) Das Finanzamt hat somit die Verfügung der Wiederaufnahme der streitgegenständlichen Verfahren auf einen unzutreffenden Wiederaufnahmsgrund (Herbeiführen der im abgeschlossenen Verfahren ergangenen Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat) gestützt. Dieser Mangel ist durch die Berufungsbehörde nicht sanierbar, denn die Berufungsbehörde darf die amtswegige 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 (z.B. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

9) Der Berufung war daher statzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Durch die Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der

Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 treten die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand.

Innsbruck, am 23. Juni 2005