



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei,, vom 24. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 24. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt als Gastwirt den Betrieb. Nachdem anlässlich einer im März/April 2001 zur ABp.Nr.1 vorgenommenen abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung betreffend der Jahre 1997 bis 1999 vom Betriebsprüfer<sup>1</sup> keine steuerlichen Feststellungen, die zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlage geführt hätten, getroffen wurden (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO zu ABp.Nr.1 vom 19. April 2001), veranlagte das Finanzamt X mit Bescheid vom 20. April 2001 die (mit Steuererklärung am 21. März 2001 eingereichte) Einkommensteuer für das Jahr 1999 antrags- und erklärungsgemäß (Erstveranlagung).

In Folge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz, FinStrG, zur ABp.Nr.2 traf der Betriebsprüfer<sup>2</sup> ua. nachfolgende Feststellungen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 16. Jänner 2003 zur ABp.Nr.2):

*"Tz. 15 Privatentnahmen:*

	<u>1999</u>
	S
Laut Veranlagung	267.520,41
Laut Betriebsprüfung	<u>337.520,41</u>
./- Gewinn	<u>70.000,00</u>

*Die Einlagen Holz wurden im Zuge der Prüfung mit S 30.000,-- berücksichtigt. Der Differenzbetrag gegenüber der Vorprüfung wurde dem Privatkonto angelastet.*

*Tz. 21 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 "X "unter" GZl. "gegen" Z "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 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."*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO zur ABp.Nr.2 vom 15. Jänner 2003 führte der Betriebsprüfer<sup>2</sup> ergänzend aus wie folgt:

*"Instandhaltung Gebäude:*

*Einlage Holz: S - 100.000,00*

*Im Zuge der Bilanzbesprechung wurden Eigenbelege in Höhe von S 154.000,00 vorgelegt (S 109.600,00 Holz und S 46.800,00 Eigenleistung). Als Betriebsausgabe wurde ein Pauschalbetrag von S 100.000,00 als Aufwand geltend gemacht. Besitzer der Landwirtschaft ist der Vater des Pflichtigen"Y "(verstorben am 24.2.1999).*

*Die Veranlagung des Kalenderjahres 1999 wurde durch den Prüfer" Betriebsprüfer<sup>1</sup> "durchgeführt.*

*Änderung in Schlussbesprechung:*

*Der Holzbezug wurde mit S 30.000,00 anerkannt (1999). "*

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Betriebsprüfers<sup>2</sup> zur ABp.Nr.2 und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum

24. Februar 2003). In dem Wiederaufnahmsbescheid betreffend das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 führte das Finanzamt zur Begründung aus wie folgt:

*"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 gegen obige Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 fristgerecht eingereichte Berufung vom 24. März 2003 begründete der Berufungswerber zusammengefasst damit, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens sachlich nicht gerechtfertigt sei, da im vorliegenden Fall weder eine Abgabenverkürzung noch ein Amtsmissbrauch verwirklicht worden wären. Dem Aufwand Instandhaltungsarbeiten für Material und Fremdkosten aus der Forstwirtschaft liege eine gute und vernünftig durchgeführte und plausible Schätzung des Berufungswerbers zugrunde. Der Zweitprüfer habe wiederum nicht begründet, auf Grund welcher Sachverhaltsannahmen seine Schätzung eine größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich beanspruchen könne als die Schätzung des Abgabepflichtigen. Da die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid in Folge der unrichtigen Schätzung des Betriebsprüfers geltend gemachte Abgabenerhöhung materiell nicht gerechtfertigt sei, sei hierdurch eine Abgabenverkürzung und ein Amtsmissbrauch ausgeschlossen.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 Folge und hob den bekämpften Bescheid auf, da im gegenständlichen Fall der angeführte Wiederaufnahmsgrund nicht vorliegen würde. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufungswerber begehrte mit Eingabe vom 21. März 2005 ohne weitere Begründung fristgerecht die Vorlage der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde vom Berufungswerber in seinem Vorbringen vom 7. Juli 2005 zurückgezogen.

---

***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 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 auf Grund 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/Leukauf, 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 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 der im Zuge der Vorprüfung zur ABp.Nr.1 am 20. April 2001 ergangene Bescheid durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden sei. Dabei verwies das Finanzamt auf die laufende „*Voruntersuchung des Landesgerichtes*“ X „*unter*“ GZl. „*gegen*“ Z „*und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB*“ (vgl. Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes zur ABp.Nr.2 vom 16. Jänner 2003).

Die am 21. März 2001 beim Finanzamt eingereichte Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurde vom Betriebsprüfer<sup>1</sup> in die im März/April 2001 durchgeführte Vorprüfung zur ABp.Nr.1 miteinbezogen. Das für die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist damit jenes, das am 20. April 2001 als Ergebnis der Vorprüfung zur Erlassung des entsprechenden Erstbescheides geführt hat. Betriebsprüfer<sup>1</sup> tätigte anlässlich der Betriebsprüfung keine Feststellungen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO zur ABp.Nr.1 vom 19. April 2001), die zu einer Änderung der vom Berufungswerber erklärten Besteuerungsgrundlagen geführt hätten. Entscheidendswesentlich ist damit, ob der am 20. April 2001 aufgrund der Vorprüfung ergangene Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat des Vorprüfers oder anderer Personen herbeigeführt wurde.

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 24. Februar 2003 lag eine Entscheidung des Gerichtes in der Sache Z „*und andere*“ nicht vor; die Staatsanwaltschaft hatte zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal Strafanträge bzw. Anklagen erhoben. Das Finanzamt 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 (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 rechtfertigte, 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 des angefochtenen Wiederaufnahmsbescheides erschöpft sich darin (vgl. Tz 21 des Bp-Berichtes zur ABp.Nr.2 vom 16. Jänner 2003), dass „gegen“ Z „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 X eine Voruntersuchung eingeleitet worden sei. Der bloße Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung des Landesgerichtes reicht jedoch 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 Abgabungsverfahren 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 Vorwurfes 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 Abgabungsverfahren 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 des angefochtenen Wiederaufnahmsbescheides kann auch nicht entnommen werden, dass (und aufgrund welcher Umstände) das Finanzamt 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 Missbrauches 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 des angefochtenen Wiederaufnahmescheides aufgenommen. Auch dem übrigen Inhalt des Bp-Berichtes zur ABp.Nr.2 vom 16. Jänner 2003 lässt sich nicht entnehmen, dass das Finanzamt die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt eingehend geprüft und als erwiesen angenommen hätte.

Auch im Hinblick auf die Erhöhung der Privatentnahmen 1999 im Betrag von 70.000 S, welche von der Betriebsprüfung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vorgenommen wurde, wurden von der Abgabenbehörde keinerlei weitere Schlussfolgerungen bzw. weitere Erhebungen zur objektiven und subjektiven Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt durch den Betriebsprüfer<sup>1</sup> getätigt. Das Finanzamt gab vielmehr in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1999 Folge und hob den bekämpften Bescheid mit der Begründung auf, der angeführte Wiederaufnahmsgrund liege nicht vor. Das Vorliegen eines Missbrauches der Amtsgewalt wurde somit offensichtlich im konkreten Fall vom Finanzamt 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 (VwGH) 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 wurde bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 ein unzutreffender Wiederaufnahmsgrund (Herbeiführen des im abgeschlossenen Verfahren ergangenen Bescheides durch eine gerichtlich strafbare Tat) angeführt. Die Berufungsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt werden (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 vom Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können (VwGH 4.9.1986,

86/13/0083; 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 24. März 2003 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 ist daher stattzugeben und der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen der Wiederaufnahmsbescheid angefochten wurde, sodass auf die weiteren Einwendungen des Berufungswerbers bzw. auf die Frage, ob im gegenständlichen Fall eine (gerichtlich strafbare) Handlung im Sinne des § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB gesetzt wurde oder nicht, nicht mehr weiter einzugehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Juli 2005