

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. F, Steuerberater, vom 10. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 11. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), betreibt ein Sanitär- und Heizungsinstallationsunternehmen und ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Im Jahr 2001 wurde vom Finanzamt A eine abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO, für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt, bei der sich letztlich keine Feststellungen ergaben, die zu einer Änderung der erklärungsgemäß veranlagten Besteuerungsgrundlagen führten (vgl. Tz 4 des Bp-Berichtes vom 28. März 2001). Die Schlussbesprechung entfiel gemäß § 149 Abs. 2 BAO.

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

Das Finanzamt A führte beim Bw. sodann eine neuerliche Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO, jeweils in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, durch. Die Prüfung erfolgte laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 25. Juli 2002 nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes, weil der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden. Gegenstand der Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO bildete wie bei der ersten Prüfung im Jahr 2001 die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000. Am 6. August 2002 wurde der Prüfungsauftrag (unter anderem) auf die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 ausgedehnt.

Nach den Feststellungen des Prüfers sind Umsätze verkürzt worden, indem bei den Um- und Nachbuchungen für das Jahr 2000 Leistungserlöse von 388.027 S als Privateinlagen verbucht worden seien. Weiters habe der Bw. im Einfamilienhaus seiner Buchhalterin C eine Heizungs- und Saunaanlage zu ermäßigten Preisen installiert. Der Preisnachlass, den der Prüfer mit 15.000 S ansetzte, seien der Buchhalterin bzw. ihrem Ehegatten für die laufenden Aufzeichnungen und die Jahresabschlussarbeiten für die Jahre 1998 und 1999, die sie für den Bw. durchführte, gewährt worden. Der Prüfer setzte diesen Betrag daher als Tauschumsatz an. Daneben nahm er eine Erhöhung der Privatanteile für die private Nutzung der betrieblichen Kraftfahrzeuge vor und erfasste eine nicht verbuchte Entnahme von Büromöbeln (vgl. Tz 15 - 17 und 22, 23 des Bp-Berichtes vom 30. Jänner 2003).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm mit Bescheiden vom 11. Februar 2003 die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf. Gleichzeitig wurden für diese Jahre neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Verfahrens - bescheide 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. 39 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
Umsatzsteuer	1998 – 2001	15-17
Einkommensteuer	1998 – 2001	22-23, 26

Der Ermessensgebrauch wurde unter Tz. 40 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 GZl. xxx gegen B und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauchs 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 10. März 2003 wurde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für 1998 bis 2001 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.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufungen 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, trifft für die streitgegenständlichen Bescheide von vornherein nicht zu, weil die im März 2001 durchgeführte Vorprüfung zu keinen neuen Bescheiden (im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen) geführt hat.

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. Die für die Festsetzung der hier strittigen Umsatz- und Einkommensteuer für 1998-2001 maßgeblichen abgeschlossenen Verfahren sind somit jene, die zur Erlassung der entsprechenden Erstbescheide geführt haben. Feststellungen des Inhaltes, dass die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahr 1998-2001 (vom 23.12.1999, 14.11.2000, 19.4.2001 und 16.4.2002) mit denen erklärungsgemäß 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) 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 Umsatz- und 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.

4) 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 (zB 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). Der Berufung ist daher schon aus diesem Grunde stattzugeben.

5) Abgesehen davon, dass schon mangels Änderung der Erstbescheide in der Vorprüfung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 *lit. a* BAO nicht gegeben sind, würde auch der bloße Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung des Landesgerichtes nicht ausreichen, um das Vorliegen eines Missbrauches der Amtsgewalt (§ 302 StGB) - wohl durch des Vorprüfers - 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 15. Jänner 2003 wie auch der Prüfungsbericht vom 30. Jänner 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 hat.

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

Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 treten die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. April 2005